

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 18. septembra 2007 1(1)

Vec C-368/06

Cedilac SA

proti

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Tribunal administrative de Lyon (Francúzsko)]

„Zdanenie – DPH – Právo na odpočet – Smernica Rady 77/388/EHS – články 17, 18, článok 28 ods. 3 písm. d) a článok 28 ods. 4 – Zrušenie pravidla „jednomesačného posunu“ Francúzskom – Konverzia na pohľadávku voči Štátnej pokladnici – Vyplatenie v splátkach“

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania podaným podľa článku 234 ES vnútroštátny súd žiada o usmernenie pri výklade článkov 17, 18, 28 ods. 3 písm. d) a článku 28 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(2) (ale len „šiesta smernica“).

I – Príslušné právo Spoločenstva

2. Článok 17 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že „právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane“.

3. Článok 18 šiestej smernice nazvaný „Pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie dane [odpočet dane – *neoficiálny preklad*]“ stanovuje:

„...“

2. Daovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie [odpočet – *neoficiálny preklad*] dane...

...

4. Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu zdaniteľného plnenia, členské štáty môžu refundovať alebo prenesenie prebytok do nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia. [Kde za dané obdobie oprávnená výška odpočítateľnej sumy prevyšuje sumu splatnej dane, členské štáty môžu vrátiť alebo preniesť nadmerný odpočet do

nasledujúceho obdobia podľa podmienok, ktoré si určia – *neoficiálny preklad*]

...“

4. V rámci hlavy XVI šiestej smernice zavádza článok 28 niektoré prechodné ustanovenia, ktoré členským štátom okrem iného umožňujú ponechať v platnosti zachované výnimky a odchýlky s cieľom ich prípadného zrušenia. V tejto súvislosti článok 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice stanovuje, že počas prechodného obdobia uvedeného v článku 28 ods. 4 môžu členské štáty „naďalej uplatňovať ustanovenia upúšťajúce od princípu okamžitého odpočítania dane podľa ustanovenia v prvom odseku článku 18 (2)“.

5. Podľa článku 28 ods. 4 šiestej smernice „[prvé] prechodné obdobie bude trvať 5 rokov od 1. januára 1978. Najviac však 6 mesiacov pred ukončením tohto obdobia a ďalej ak to bude potrebné, Rada preverí, aká je situácia ohľadne derogácie [výnimky – *neoficiálny preklad*] špecifikovaná v odseku 3 na základe správy z Komisie a jednohlasne určí podľa návrhu Komisie, či niektoré alebo všetky tieto derogácie [výnimky – *neoficiálny preklad*] budú zrušené.“

II – Príslušné vnútroštátne právo

6. V súlade s výnimkou uvedenou v článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice Francúzsko naďalej, po nadobudnutí platnosti uvedenej smernice, uplatňovalo tzv. pravidlo jednomesačného posunu. Podľa pravidla jednomesačného posunu nemohli zdaniteľné osoby, ako to stanovoval článok 17 ods. 1 šiestej smernice, vykonať okamžité odpočet od dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“), ktorú boli povinní zaplatiť za tovary nespádajúce do investičného majetku a služieb. Odpočet mohli vykonať až v nasledujúcom mesiaci.

7. Francúzsko prijatím článku 2 ods. I zákona č. 93-859 o zmene rozpočtu na rok 1993(3) zrušilo 22. júna 1993 pravidlo jednomesačného posunu. Podľa článku 271 ods. 3 všeobecného daňového zákonníka (code général des impôts), vloženého článkom 2 ods. I zákona č. 93-859 o zmene rozpočtu, boli zdaniteľné osoby oprávnené odpočítať DPH, ktorú už zaplatili za tovary a služby, od DPH, ktorá im bola dlhovaná, za mesiac, kedy vzniklo právo na odpočet.

8. Okrem zrušenia pravidla jednomesačného posunu článok 2 ods. II zákona č. 93-859 o zmene rozpočtu na rok 1993 vložil do všeobecného daňového zákonníka prechodné ustanovenie. Prechodné ustanovenie možno nájsť v článku 271 A všeobecného daňového zákonníka.

9. Pre zdaniteľné osoby, ktoré svoju činnosť začali vykonávať pred 1. júlom 1993, stanovuje článok 271 A ods. 1 všeobecného daňového zákonníka odrátanie „referenčného odpočtu“ od odpočítateľnej dane. Referenčný odpočet sa vo všeobecnosti vypočíta na základe mesačného priemeru dane odpočítateľnej v mesiaci júl 1993 a v predchádzajúcich jedenástich mesiacoch.

10. Článok 271 A ods. 2 všeobecného daňového zákonníka medzi iným stanovuje, že ak sa od odpočítateľnej dane nemôže odrátať celá suma referenčného odpočtu, odráta sa nadmerný odpočet v nasledujúcich mesiacoch. Ak je suma odpočítateľnej dane získaná po odrátaní referenčného odpočtu menšia ako daň odpočítateľná za predchádzajúci mesiac, prenesie sa nadmerný odpočet referenčného odpočtu do nasledujúcich daňových priznaní.

11. Podľa článku 271 A ods. 3 všeobecného daňového zákonníka suma práv na odpočet, ktoré zdaniteľná osoba nevykonala podľa článku 271 A ods. 1, berúc do úvahy pravidlá stanovené v článku 271 A ods. 2, tvorí pohľadávku zdaniteľnej osoby voči Štátnej pokladnici. Pohľadávka sa nesmie postúpiť ani predať. Možno ju však použiť na účely zabezpečenia alebo záruky. Ďalej, pohľadávku možno previesť, medzi iným, v prípade zlyhania alebo predaja podniku. Pohľadávka sa musí, medzi iným, splatiť v rámci maximálneho obdobia dvadsiatich

rokov.

12. V súlade s § 271 A ods. 5 všeobecného daňového zákonníka, ak suma referenčného odpisu neprevýši 10 000 FRF, nevyžaduje sa v zásade od zdaniteľných osôb odrátenie referenčného odpisu podľa § 271 A ods. 1 všeobecného daňového zákonníka.

13. Podľa dekrétu č. 93-1078 zo 14. septembra 1993(4), dekrétu č. 94-296 zo 6. apríla 1994(5) a dekrétu č. 2002-179 z 13. februára 2002(6) došlo k vyrovnaní pohľadávok zdaniteľných osôb podľa § 271 A všeobecného daňového zákonníka týmto spôsobom:

- v roku 1993 boli pohľadávky splatené v celej sume, ak neprevýšili sumu 150 000 FRF (22 867,35 eur). V tom istom roku boli pohľadávky, ktoré uvedenú sumu prevýšili, splatené v rozsahu 25 %, pričom minimálna splátka sa rovnala sume 150 000 FRF (22 867,35 eur),
- v roku 1994 boli zostávajúce pohľadávky umiestnené na účet a splatené v rozsahu 10 % pôvodnej sumy,
- v každom nasledujúcom roku boli pohľadávky splatené v rozsahu 5 % ich pôvodnej sumy,
- v roku 2002 boli všetky zostávajúce pohľadávky splatené vopred v ich celkovej sume.

14. Úroková sadzba uplatnená na predmetné pohľadávky bola 4,5 % v roku 1993, 1 % v roku 1994 a 0,1 % v každom nasledujúcom roku.

III – Spor vo veci samej a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

15. Dňa 26. decembra 2002 spoločnosť Cedilac SA (ďalej len „žalobkyňa“) požiadala Francúzsko, aby jej okrem iného zaplatilo sumu 1 524 806,62 eur a úroky ako náhradu ujmy, ktorú utrpela v období rokov 1993 až 2002 v dôsledku opatrení, ktoré sa na ňu uplatnili spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu.

16. Keďže Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (ministerstvo hospodárstva, financií a priemyslu) na žiadosť žalobkyne neodpovedalo, čím implicitne uvedenú žiadosť zamietlo, žalobkyňa podala proti uvedenému implicitnému rozhodnutiu žalobu pred Tribunal administratif de Lyon (Správny súd v Lyone, Francúzsko).

17. Rozsudkom z 15. novembra 2005 požiadala Tribunal administratif de Lyon Conseil d'Etat (Štátna rada), v súlade s § 113-1 Code de justice administrative (správny súdny poriadok), o stanovisko k otázke, či „normatívna časť, ktorá bola zavedená § 271 A všeobecného daňového zákonníka s jeho následnými vykonávacími dekrétmi, ktorú Francúzsko prijalo spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu, je zlučiteľná s ustanoveniami § 17 a 18 ods. 4 [šiestej smernice]“.

18. Rozsudkom zo 14. júna 2006 Conseil d'Etat konštatovala, že citovaná otázka je tak zložitá, že odôvodňuje, aby sa Súdnemu dvoru Európskych spoločenských položila prejudiciálna otázka.

19. Rozhodnutím z 5. septembra 2006 Tribunal administratif de Lyon rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je normatívna časť, ktorú prijalo Francúzsko spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu, zlučiteľná s ustanoveniami § 17 a 18 ods. 4 [šiestej smernice]?“

20. Svojím rozhodnutím z 5. septembra 2006 vnútroštátny súd tiež navrhol, aby Súdny dvor túto otázku prejednal, „vzhľadom na počet podaných žalôb a značný finančný význam pre štátny

rozpočet...“, v rámci skráteného konania stanoveného v článku 104a Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

21. Rozhodnutím z 25. septembra 2006 predseda Súdneho dvora zamietol návrh vnútroštátneho súdu na prejednanie veci v skrátenom konaní.

22. Žalobkyňa, francúzska vláda a Komisia predložili písomné pripomienky. Pojednávanie sa nepožadovalo, ani sa nekonalo.

IV – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

23. Žalobkyňa sa domnieva, že opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu podľa článku 271 A, ktorých účinkom bolo zabrániť okamžitému odpočtu DPH, sú v rozpore so zásadou neutrality systému DPH a článkami 17 a 18 šiestej smernice.

24. Žalobkyňa odkazuje najmä na rozsudok Súdneho dvora Komisia/Taliansko(7). V uvedenej veci Súdny dvor určil, že Taliansko si tým, že stanovilo vrátenie nadmerného odpočtu DPH určitej skupine zdaniteľných osôb prostredníctvom vydania vládných dlhopisov, nesplnilo povinnosti podľa článkov 17 a 18 šiestej smernice. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že podmienky vrátenia, ktoré členský štát stanoví podľa článku 18 ods. 4 šiestej smernice, musia za primeraných podmienok zdaniteľnej osobe umožniť znovu získať celkovú sumu pohľadávky vzniknutej z predmetného nadmerného odpočtu dane. To podľa žalobkyne znamená, že vrátenie sa musí uskutočniť v rámci primeraného obdobia a prostredníctvom likvidných zdrojov alebo rovnocenných prostriedkov. Prijatá metóda vrátenia pohľadávky nesmie pre zdaniteľnú osobu v žiadnom prípade znamenať akékoľvek finančné riziko.

25. Žalobkyňa ďalej zdôrazňuje skutočnosť, že na rozdiel od situácie, ktorá nastala vo veci Komisia/Taliansko, kde boli dlhopisy talianskej vlády, vydané na účely vrátenia nadmerného odpočtu DPH, registrované na burze cenných papierov, v tomto prípade sa pohľadávka voči Štátnej pokladnici nemohla postúpiť ani predať. Ďalej bola pohľadávka úročená len nepatrnou úrokovou sadzbou a zdaniteľná osoba musela znášať skoro isté riziko devalvácie pohľadávky počas obdobia dvadsiatich rokov. Žalobkyňa dodáva, že predmetné opatrenia boli v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania so zdaniteľnými osobami. Súdny dvor by mal teda podľa žalobkyne na otázku predloženú vnútroštátnym súdom odpovedať záporne.

26. Francúzska vláda sa domnieva, že otázka predložená vnútroštátnym súdom by sa mala preformulovať. Francúzsko tvrdí, že vnútroštátny súd sa v skutočnosti pýta, či sú opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu v rozpore s článkom 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice. Francúzsko sa domnieva, že v tomto zmysle preformulovaná otázka by sa mala zodpovedať záporne.

27. Komisia sa domnieva, že neprináleží Súdnemu dvoru, aby v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania rozhodoval o súlade ustanovení vnútroštátneho práva s právom Spoločenstva. Táto právomoc prináleží v prípade potreby po získaní takého objasnenia od Súdneho dvora v rámci prejudiciálneho konania, ktoré môže byť v danej oblasti potrebné pre výklad práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu.

28. Francúzsko tvrdí, že pravidlo jednomesačného posunu, ktoré predstavovalo výnimku zo zásady okamžitej odpočítateľnosti DPH stanovenej v článku 18 ods. 2 šiestej smernice, bolo povolené na základe článku 28 ods. 3 písm. d) uvedenej smernice. V dôsledku zrušenia pravidla jednomesačného posunu od júla 1993 mohli zdaniteľné osoby v júli 1993 uplatniť svoje práva na odpočet vzniknuté v mesiacoch jún a júl 1993. Táto reforma by zažila štátny rozpočet vo výške 80 až 100 miliárd FRF. Preto bol prijatý mechanizmus na rozloženie tohto výnimočného úbytku

štátnych financií na určité časové obdobie. Francúzsko dodáva, že mechanizmus sa nedotkol všetkých zdaniteľných osôb. Podľa článku 271 A ods. 5 všeobecného daňového zákonníka, ak suma referenčného odpisu neprevýši sumu 10 000 FRF, rozložený mechanizmus vrátenia sa na ňu nevzťahuje. Uvedený mechanizmus sa tak neuplatnil na 82 % podnikov.

29. Francúzsko a Komisia sa domnievajú, že opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomenačného posunu sú v súlade s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa článku 28 ods. 3 šiestej smernice. Zastávajú názor, že odôvodnenie Súdneho dvora uvedené v jeho rozsudku *Norbury Developments*(8) by sa na tento prípad malo uplatniť analogicky. Francúzsko a Komisia sa teda domnievajú, že ak členský štát nesmie existujúcu výnimku upravenú v článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice rozšíriť, môže uvedenú výnimku čiastočne alebo postupne zrušiť.

30. Komisia uvádza, že zrušenie pravidla jednomenačného posunu a opatrenia kritizované žalobkyňou v konaní vo veci samej boli prijaté tým istým právnym predpisom. Cieľom opatrení bolo uľahčiť prechod na pravidlá zavedené podľa článkov 17 a 18 šiestej smernice a zabezpečiť právo na okamžitý odpis DPH.

31. Podľa Francúzska a Komisie nie sú okolnosti tohto prípadu podobné s okolnosťami existujúcimi v prípade *Komisia/Taliansko*(9).

32. V uvedenom prípade Súdny dvor rozhodol, že Taliansko si tým, že pre kategóriu zdaniteľných osôb s daňovou pohľadávkou stanovilo vrátenie nadmerného odpisu DPH formou vydania vládných dlhopisov, nesplnilo povinnosti podľa článkov 17 a 18 šiestej smernice. Odôvodnenie Súdneho dvora v uvedenom prípade sa však zakladalo na skutočnosti, že Taliansko, na rozdiel od Francúzska v tomto prípade, nepoživalo výhodu zo žiadnej výnimky upravenej v šiestej smernici.

33. Komisia dodáva, že od zrušenia pravidla jednomenačného posunu boli všetky zdaniteľné osoby, napriek ustanoveniam článku 271 A všeobecného daňového zákonníka, jasne vo výhodnejšej pozícii.

V – Posúdenie

34. Svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd požaduje rozhodnutie Súdneho dvora o otázke, či sú opatrenia, ktoré Francúzsko prijalo spolu so zrušením pravidla jednomenačného posunu, zlučiteľné s ustanoveniami článkov 17 a 18 ods. 4 šiestej smernice.

35. Treba mať na pamäti, že Súdny dvor nemá pri uplatňovaní článku 234 ES právomoc rozhodnúť o otázkach zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátneho práva s právom Spoločenstva. Súdny dvor však môže zo znenia otázky formulovanej vnútroštátnym súdom v zmysle skutočností uvedených týmto súdom vyvodiť otázky spojené s výkladom práva Spoločenstva.(10)

36. Zo znenia otázky a odôvodnenia rozhodnutia, ktorým bola predložená, vyvodzujem, že vnútroštátny súd požaduje objasnenie, či články 17, 18, 28 ods. 3 písm. d) a článok 28 ods. 4) šiestej smernice vylučujú opatrenia, o aké ide vo veci samej.

37. Súdny dvor opakovane rozhodol, že právo na odpočet uvedené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo na odpočet sa uplatňuje bezprostredne pre všetky daňové subjekty plniace povinnosti na vstupe.(11) Ale, akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového subjektu a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. Z toho vyplýva, že výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici.(12)

38. Pred nadobudnutím platnosti šiestej smernice Francúzsko uplatňovalo tzv. pravidlo jednodňového posunu. Z vyjadrení účastníkov konania vyplýva, že podľa tohto pravidla zdaniteľné osoby vo Francúzsku mohli od DPH, ktorú boli povinní zaplatiť, odpočítať DPH, ktorú platili za tovar, až v mesiaci nasledujúcom bezprostredne po vzniku práva na odpočet. Francúzsku bolo umožnené ponechať v platnosti pravidlo jednodňového posunu, ktoré bolo prijaté pred prijatím šiestej smernice, aj po nadobudnutí platnosti tejto smernice na základe výslovnej výnimky uvedenej v článku 28 ods. 3 písm. d) uvedenej smernice.

39. Výslovná výnimka ustanovená v článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice platila ešte 1. júla 1993(13), keď Francúzsko pravidlo jednodňového posunu zrušilo a spolu s týmto zrušením prijalo prechodné opatrenia. Preto sa domnievam, že reformy prijaté Francúzskom spolu s prijatím článku 2 ods. 1 a II zákona č. 93-859 o zmene rozpočtu na rok 1993 22. júna 1993 boli dobrovoľné, a to v tom zmysle, že podľa práva Spoločenstva sa od členského štátu zrušenie výnimky, ktorú požíval podľa článku 28 ods. 3) písm. d) šiestej smernice, nevyžadovalo.

40. Z vyjadrenia francúzskej vlády možno vyvodíť, že v dôsledku uplatňovania pravidla jednodňového posunu mali zdaniteľné osoby nepretržite voči Štátnej pokladnici pohľadávku. Suma predmetnej pohľadávky kolísala z mesiaca na mesiac, v závislosti od DPH odpočítanej zdaniteľnou osobou v konkrétnom mesiaci. Pohľadávka zrejme úročená nebola.

41. Vnútroštátny súd uviedol, že prijatím zákona č. 93-859 o zmene rozpočtu na rok 1993 Francúzsko zrušilo pravidlo jednodňového posunu a súčasne prijalo prechodné opatrenia uvedené v článku 271 A všeobecného daňového zákonníka. Z uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorej preskúmanie náleží vnútroštátnemu súdu, možno vyvodíť, že predmetné zrušenie znamenalo, že na zdaniteľnú osobu, ktorá začala vykonávať svoju činnosť po 1. júli 1993, sa pravidlo jednodňového posunu nevzťahovalo a teda DPH zaplatená týmito zdaniteľnými osobami bola okamžite odpočítaná v súlade s pravidlami stanovenými v článkoch 17 a 18 šiestej smernice.

42. Francúzsko sa však neobmedzilo len na zrušenie pravidla jednodňového posunu, čo by podľa francúzskej vlády a vnútroštátneho súdu malo mať značný dosah na rozpočet. Uvedený dosah vyplýval podľa francúzskej vlády a Komisie zo skutočnosti, že zdaniteľné osoby, ktoré svoju činnosť vykonávali pred 1. júlom 1993, v zásade mohli v júli 1993 odpočítať DPH zaplatenú v oboch mesiacoch jún a júl 1993 a v ďalších mesiacoch mohli DPH odpočítať okamžite na základe článkov 17 a 18 šiestej smernice.

43. Vnútroštátny súd uviedol, že opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednodňového posunu boli výnimočnej povahy a boli prijaté s cieľom umožniť vykonanie daňovej reformy za podmienok znesiteľných pre štátny rozpočet. Skutočne, ako to je to zrejme z vyjadrení francúzskej vlády, peňažné sumy súvisiace so zrušením pravidla jednodňového posunu sa zdali byť dosť značné.(14) Podľa vnútroštátneho súdu mal teda článok 271 A všeobecného daňového zákonníka rozložiť finančný dopad predmetného zrušenia na niekoľko rokov.

44. Z vyjadrení účastníkov konania vyplýva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy požadoval

článok 271 A všeobecného daňového zákonníka od zdaniteľných osôb, aby si vypočítali referenčný odpodet, ktorého základom bol vo všeobecnosti mesačný priemer nimi odpodítateľnej DPH v mesiaci júl 1993 a v predchádzajúcich jedenástich mesiacoch. Ak suma referenčného odpodtu prevýšila 10 000 FRF, zmenila sa na pohľadávku voči Štátnej pokladnici. Podľa vnútroštátneho súdu bola pohľadávka úročená a dotknutej zdaniteľnej osobe sa mala splatiť v rámci dvadsaťročného obdobia, neskôr skráteného na desať rokov. Francúzska vláda uviedla, že vzhľadom na medznú sumu 10 000 FRF mali opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu dosah na približne 18 % zdaniteľných osôb.(15)

45. Žalobkyňa tvrdí, že opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu bránili okamžitému odpodtu DPH a sú v rozpore so zásadou neutrality systému DPH, ktorá vyžaduje odpodet pre všetky DPH na vstupoch, a článkami 17 a 18 šiestej smernice. Žalobkyňa ďalej vo svojom vyjadrení rozsiahlo odkazuje na rozhodnutie Súdného dvora vo veci Komisia/Taliansko, v ktorom bolo rozhodnuté, že podobný režim prijatý Talianskou republikou bol v rozpore s článkami 17 a 18 šiestej smernice.

46. Podľa môjho názoru, aj keď prípad, o ktorý ide vo veci samej pred vnútroštátnym súdom, a prípad vo vyššie uvedenej veci Komisia/Taliansko vykazujú určité faktické podobnosti, právne rámce uplatniteľné v týchto prípadoch sa zásadne líšia. Vo veci Komisia/Taliansko český štát pre niektoré zdaniteľné osoby stanovil vrátenie nadmerného odpodtu DPH formou vydania vládnych dlhopisov. Taliansko však nepožívalo výhodu z výnikmy podobnej tej, ktorú požívalo Francúzsko podľa článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice, a nemohlo sa teda právoplatne odchýliť od ustanovení článkov 17 a 18 šiestej smernice tým, že by prijalo pravidlá, ktoré by zdaniteľným osobám bránili v okamžitom odpodte DPH. Žalobkyňa teda na podporu svojich tvrdení nemôže odkazovať na rozsudok vydaný v takom prípade.

47. Navyše, pokiaľ bolo Francúzsko jasne a jednoznačne oprávnené zachovať v platnosti pravidlo jednomesačného posunu po nadobudnutí platnosti šiestej smernice podľa článku 28 ods. 3 písm. d) tejto smernice, nebolo podľa tohto ustanovenia oprávnené prijať novú výnimku alebo rozšíriť rozsah existujúcej výnimky.

48. Ďalej sa domnievam, pričom analogicky odkazujem na odôvodnenie uvedené Súdnym dvorom vo veci Norbury Developments, že šiesta smernice nebráni tomu, aby český štát zúžil rozsah výnimky, akou je výnimka upravená v článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice, pretože zrušenie takých výnimiek je cieľom sledovaným článkom 28 ods. 4 uvedenej smernice.(16) Vo veci Norbury Developments Spojené kráľovstvo zúžilo rozsah výnimky, ktorú požívalo podľa šiestej smernice.(17) Súdny dvor to v uvedenom prípade odôvodnil tak, že by bolo v rozpore s týmto cieľom vykladať článok 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice užšie, teda že český štát môže existujúcu výnimku zachovať, ale nesmie ju čiastočne zrušiť. Taký výklad by mal podľa Súdného dvora nepriaznivý dosah na jednotné uplatňovanie šiestej smernice, keďže český štát by sa mohol považovať za nútený zachovať v platnosti výnimku, hoci v predmetnej oblasti už považuje za možné, vhodné a žiaduce postupne zaviesť systém upravený šiestou smernicou.

49. Vo veci Komisia/Francúzsko(18) Súdny dvor rozhodol, že ak má dôjsť k zmene právnej úpravy členského štátu, na základe ktorej sa má zúžiť rozsah výnimky, a teda uvedená právna úprava sa má uviesť do súladu s cieľom šiestej smernice, musí sa výnimka stanovená v druhom pododseku článku 17 ods. 6 šiestej smernice na túto právnu úpravu vzťahovať. V uvedenej veci týkajúcej sa žaloby podľa článku 226 ES Súdny dvor rozhodol, že Francúzsko si tým, že zúžilo rozsah existujúcej výnimky tak, že úplné vylúčenie súkromných automobilov z práva na odpočet DPH nahradilo užším vylúčením, ktoré oprávňovalo odpočítanie DPH za dopravné prostriedky používané výlučne na výbu jazdy, neporušilo povinnosti, ktoré mu vyplývali z článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

50. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu možno vyvodiť, že na rozdiel od zúženia rozsahu výnimky prijatej francúzskym zákonodarcom vo veci Komisia/Francúzsko, ktorá sa javí pomerne presná a určitá, boli legislatívne opatrenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu mimoriadne komplexné a pokiaľ mali dosah na zdaniteľné osoby, tak v rôznom rozsahu, v závislosti od im zodpovedajúcej sumy referenčného odpočtu. Napriek zrušeniu pravidla jednomesačného posunu od 1. júla 1993 mali teda niektoré zdaniteľné osoby naďalej pohľadávky voči Štátnej pokladnici, a to až do roku 2002.

51. Z vyjadrení Komisie, ktorých preskúmanie náleží vnútroštátnemu súdu, možno vyvodiť, že výsledkom legislatívnych reforiem dobrovoľne(19) prijatých Francúzskom, ktoré zrušili pravidlo jednomesačného posunu a zaviedli opatrenia prijaté spolu s týmto zrušením, bolo postupné odstránenie účinkov uvedeného pravidla. Ďalej, účinky opatrení prijatých spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu sa tiež mohli javiť ako postupne ustupujúce, až boli úplne eliminované v roku 2002. V období rokov 1993 až 2002 tento proces zrejme viedol k zníženiu zaťaženia, v súvislosti s uplatňovaním pravidiel týkajúcich sa DPH, u všetkých zdaniteľných osôb.

52. Účinek reformy prijatej Francúzskom sa teda na základe vyjadrení Komisie a francúzskej vlády javí tak, že počas obdobia desiatich rokov sa zredukovali odlišnosti existujúce v dôsledku používania pravidla jednomesačného posunu medzi svojím daňovým systémom a článkami 17 a 18 šiestej smernice, čím sa tento členský štát uviedol do súladu s jednou zo základných zásad šiestej smernice, konkrétne okamžitej odpočítateľnosti DPH.

53. Okrem toho sa zdá, čo musí preskúmať vnútroštátny súd, že uvedené odlišnosti boli úplne odstránené už v roku 1993, a to, po prvé, vo vzťahu k zdaniteľným osobám, ktoré svoju činnosť začali vykonávať po 1. júli 1993, po druhé, ak suma referenčného odpočtu náležiaci zdaniteľnej osobe neprevýšila sumu 10 000 FRF, a po tretie, ak pohľadávka zdaniteľnej osoby voči Štátnej pokladnici neprevýšila sumu 150 000 FRF (22 867,35 eur). Z legislatívnych reforiem možno skutočne vyvodiť, podľa vysvetlení účastníkov konania, že už v roku 1993, teda v roku prijatia reforiem, bola všetkým zdaniteľným osobám, na ktoré mali dosah prechodné ustanovenia prijaté spolu so zrušením pravidla jednomesačného posunu, vrátená značná suma referenčného odpočtu, konkrétne 25 %. V roku 1994 sa malo splatiť ďalších 10 % referenčného odpočtu. Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí, ktorým podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, tiež uvádza, že pohľadávka voči Štátnej pokladnici bola úročená.

54. Preto sa domnievam, že s článkami 17, 18, 28 ods. 3 písm. d) a s článkom 28 ods. 4 šiestej smernice v zásade nie sú v rozpore opatrenia, o aké ide vo veci samej.

VI – Návrh

55. Na základe vyššie uvedených úvah sa domnievam, že Súdny dvor by mal na otázku predloženú Tribunal administrative de Lyon odpovedať takto:

S ?lánkami 17, 18, 28 ods. 3 písm. d) a s ?lánkom 28 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v zásade nie sú v rozpore opatrenia, o aké ide vo veci samej.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – JORF (Úradný vestník Francúzskej republiky) ?. 143 z 23. júna 1993, s. 8815.

4 – JORF ?. 214 z 15. septembra 1993, s. 12883.

5 – JORF ?. 89 zo 16. apríla 1994, s. 5646.

6 – JORF ?. 39 z 15. februára 2002, s. 2968.

7 – Rozsudok z 25. októbra 2001, C?78/00, Zb. s. I?8195.

8 – Rozsudok z 29. apríla 1999, C?136/97, Zb. s. I?2491, bod 19.

9 – Rozsudok už citovaný v poznámke pod ?iarou 7.

10 – Pozri analogicky rozsudok zo 14. júla 1971, Muller, Zb. s. 723, bod 7.

11 – Pozri rozsudok z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C?409/99, Zb. s. I?81, bod 42.

12 – Pozri, okrem iných, rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C?177/99 a C?181/99, Zb. s. I?7013, bod 34, a tam citovanú judikatúru.

13 – Napriek pôvodnému päťročnému prechodnému obdobiu plynúcemu od 1. januára 1978 stanovenému v ?lánku 28 ods. 4 šiestej smernice zákonodarca Spoločenstva výnimku stanovenú v ?lánku 28 ods. 3 písm. d) nezrušil. Aj keď to na účely tohto prípadu nie je z časového hľadiska relevantné, výnimka stanovená v ?lánku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice sa zdá byť zachovaná prostredníctvom tzv. smernice o prepracovaní systému DPH; pozri ?lánok 372 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

14 – Pozri bod 28 vyššie.

15 – Tamže.

16 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C?36/99, Zb. s. I?6049, bod 32, a zo 7. decembra 2006, Administration de l'enregistrement et des domaines/Eurodental, C?240/05, Zb. s. I?11479, bod 52.

17 – Pozri bod 20 rozsudku už citovaného v poznámke pod ?iarou 8.

18 – Rozsudok zo 14. júna 2001, C?345/99, Zb. s. I?4493.

19 – Pozri bod 39 vyššie.