

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 18. septembra 2007<sup>1</sup>(1)

**Zadeva C-368/06**

**Cedilac SA**

**proti**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal administrative de Lyon (Francija))

„Obdavčitev – DDV – Pravica do odbitka – Direktiva Sveta 77/388/EGS – členi 17, 18, 28(3)(d) in 28(4) – Odprava pravila enomesečnega odloga s strani Francije – Pretvorba v zahtevek nasproti državi – Obračun vračilo“

1. Predložitveno sodišče s tem vprašanjem za predhodno odločanje po členu 234 ES od Sodišča zahteva razlago členov 17, 18, 28(3)(d) in 28(4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(2) (Šesta direktiva).

**I – Upoštevno pravo Skupnosti**

2. člen 17(1) Šeste direktive določa, da „pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

3. člen 18 Šeste direktive z naslovom „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“ določa:

„[...]“

2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. [...]

[...]

4. Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

[...]“

4. V Naslovu XVI Šeste direktive člen 28 vsebuje prehodne določbe, ki državam članicam

omogočajo, da med drugim še naprej oproščajo in določajo izjeme do njihove morebitne odprave. Člen 28(3)(d) Šeste direktive določa, da lahko med prehodnim obdobjem iz člena 28(4) države članice „še naprej uporabljajo določbe, ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka iz prvega odstavka člena 18(2)“.

5. Člen 28(4) Šeste direktive določa, da „[z]a etno prehodno obdobje traja pet let, z začetkom 1. januarja 1978. Najkasneje šest mesecev pred koncem tega obdobja in kasneje Svet po potrebi, na podlagi poročila Komisije, pregleda stanje glede odstopanj iz odstavka 3 in na predlog Komisije soglasno določi, ali naj se katero od odstopanj odpravi ali naj se odpravijo vsa odstopanja.“

## **II – Upoštevno nacionalno pravo**

6. V skladu z izjemo iz člena 28(3)(d) Šeste direktive je Francija tudi po začetku veljavnosti te direktive še naprej uporabljala t. i. pravilo enomesečnega odloga. V skladu s pravilom enomesečnega odloga davčni zavezanci niso mogli v skladu s členom 17(1) Šeste direktive takoj odbiti od davka na dodano vrednost (DDV), ki so ga bili dolžni plačati, DDV, ki so ga plačali za blago, ki ne pomeni osnovnih sredstev in storitev. Odbitek se je lahko izvedel šele naslednji mesec.

7. Francija je, s tem ko je 22. junija 1993 sprejela člen 2(I) spremembe finančnega zakona št. 93-859 za leto 1993(3), odpravila pravilo enomesečnega odloga. V skladu s členom 271(3) splošnega davčnega zakonika (le code général des impôts) (v nadaljevanju: SDZ), ki je bil dodan s členom 2(I) finančnega zakona št. 93-859, so lahko davčni zavezanci odbili DDV, ki so ga že plačali za blago in storitve, od DDV, za katerega so bili zavezani v mesecu, ko je nastala pravica do odbitka.

8. Poleg odprave pravila enomesečnega odloga je bila s členom 2(II) spremembe finančnega zakona št. 93-859 za leto 1993 v SDZ dodana prehodna določba. Prehodna določba je v členu 271 A SDZ.

9. Člen 271 A(1) SDZ za davčne zavezance, ki so začeli opravljati dejavnosti pred 1. julijem 1993, določa, da odštejejo „referenčni odbitek“ od odbitnega davka. Referenčni odbitek se navadno izračuna na podlagi povprečnega mesečnega davka, ki se je odbil julija 1993 in v enajstih predhodnih mesecih.

10. Člen 271 A(2) SDZ med drugim določa, da če se znesek referenčnega odbitka ne more v celoti odšteti od odbitnega davka, se presežek odbije v naslednjih mesecih. Če je znesek odbitnega davka, dobljen potem, ko se je odštel referenčni odbitek, nižji, kot je odbitni davek za prejšnji mesec, se presežek referenčnega odbitka prenese na kasnejše davčne obračune.

11. V skladu s členom 271 A(3) SDZ znesek pravice do odbitka, ki ga davčni zavezanec ni izvedel v skladu s členom 271 A(1), upoštevajoč pravila iz člena 271 A(2), zajema zahtevek, ki ga ima davčni zavezanec do proračuna. Dolga ni mogoče niti odpisati niti prenesti. Lahko pa se ga uporabi za zavarovanje ali garancijo. Poleg tega se dolg lahko prenese, med drugim, ob morebitni združitvi ali prodaji podjetja. Dolg je treba plačati najkasneje v roku dvajsetih let.

12. Člen 271 A(5) SDZ določa, da če referenčni odbitek ne presega 10.000 FF, davčni zavezanci naenota niso zavezani, da odštejejo referenčni odbitek v skladu s členom 271 A(1) SDZ.

13. Uredba št. 93-1078 z dne 14. septembra 1993(4), uredba št. 94-296 z dne 6. aprila 1994(5) in uredba št. 2002-179 z dne 13. februarja 2002(6) določajo, da so bili zneski, dolgovani davčnim zavezancem v skladu s členom 271 A SDZ vrnjeni tako:

- leta 1993 so bili dolgovi vrnjeni v celoti, če niso presegali 150.000 FF (22.867,35 eura). Istega leta so bili dolgovi, ki so ta znesek presegli, povrnjeni do 25 % z minimalnim plačilom 150.000 FF (22.867,35 eura);
- leta 1994 so bili preostali dolgovi položeni na račun in bili povrnjeni do 10 % začetnega zneska;
- v vsakem naslednjem letu so bili dolgovi povrnjeni do 5 % začetnega zneska;
- leta 2002 so bili vsi preostali dolgovi v celoti vrnjeni vnaprej.

14. Obrestna mera za te dolgove je bila 4,5 % za leto 1993, 1 % za leto 1994 in 0,1 % za vsako naslednje leto.

### **III – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

15. Družba Cedilac SA (v nadaljevanju: tožeča stranka) je 26. decembra 2002 zahtevala od Francije, naj ji med drugim plača 1.524.806,62 eura z obrestmi za škodo, ki jo je utrpela v letih od 1993 do 2002 zaradi ukrepov, ki so spremljali odpravo pravila enomesečnega odloga.

16. Ker minister za gospodarstvo, finance in industrijo (le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie) ni odgovoril na zahtevek tožeče stranke, in se je tako štelo, da gre za zavrnitev zaradi molka organa, je tožeča stranka vložila tožbo pri upravnem sodišču (le Tribunal administratif de Lyon), Lyon (Francija) zoper to odločbo o zavrnitvi zaradi molka organa.

17. Upravno sodišče v Lyonu je s sodbo z dne 15. novembra 2005 zahtevalo mnenje državnega sveta (le Conseil d'État) v skladu s členom L.113-1 zakonika o upravnem postopku (le Code de justice administrative) glede tega, ali so „spremljajoči predpisi, ki jih je sprejela Francija v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, ki ga določa člen 271 A splošnega davčnega zakonika in odredbe o izvajanju, ki so mu sledile, združljivi s členoma 17 in 18(4) [Šeste direktive]“.

18. Z mnenjem z dne 14. junija 2006 je državni svet odločil, da je bila zgornja tema tako problematična, da se lahko Sodišču utemeljeno predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe.

19. Z odločbo z dne 5. septembra 2006 je upravno sodišče v Lyonu prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno določanje predložilo to vprašanje:

„Ali so spremljajoči predpisi, ki jih je sprejela Francija v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, združljivi z določbami členov 17 in 18(4) [Šeste direktive]?“

20. Z odločbo z dne 5. septembra 2006 predložitveno sodišče predlaga Sodišču tudi, naj zgornje vprašanje preuči po hitrem postopku, določenem v členu 104a Poslovnika Sodišča, „glede na število že vloženih tožb in precejšno finančno tveganje za državni proračun [...]“.

21. Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 25. septembra 2006 zavrnil predlog predložitvenega sodišča za hitri postopek.

22. Tožeča stranka, francoska vlada in Komisija so predložile pisna stališča. Nihče ni zahteval obravnave, in ta tudi ni bila opravljena.

### **IV – Bistvene trditve strank**

23. Tožeča stranka meni, da ukrepi, ki so bili sprejeti ob odpravi pravila enomesečnega odloga v skladu s členom 271 A SDZ in ki so preprečevali takojšnji odbitek DDV, kršijo načelo nevtralnosti

sistema DDV ter členov 17 in 18 Šeste direktive.

24. Tožena stranka se sklicuje zlasti na sodbo Sodišča Komisija proti Italiji(7). V tem primeru je Sodišče ugotovilo, da je Italija, s tem ko je določila vračilo preveč plačanega DDV z izdajo državnih obveznic za davčne zavezanke, kršila obveznosti iz člena 17 in 18 Šeste direktive. V tem primeru je Sodišče ugotovilo, da morajo pogoji za vračilo, ki ga določa država članica v skladu s členom 18(4) Šeste direktive, davčnemu zavezancu v ustreznih okoliščinah omogočiti, da se mu v celoti vrne preveč plačani davek. Po mnenju tožene stranke to pomeni, da je treba denar vrniti v razumnem časovnem obdobju in v likvidni obliki ali z enakovrednimi sredstvi. V nobenem primeru pa zaradi načina vračila davčnemu zavezancu ne sme nastati nobeno finančno tveganje.

25. Tožena stranka v nadaljevanju poudarja dejstvo, da v nasprotju s položajem, ki je obstajal v zadevi Komisija proti Italiji, ko so se obveznice, ki jih je italijanska vlada izdala za vračilo preveč plačanega DDV, pojavile na borzi, v tem primeru dolg državnega proračuna ni mogel biti niti odpisan niti prenesen. Še več, za dolg je veljala neznantna obrestna mera in davčni zavezanec je nosil skoraj gotovo tveganje devalvacije dolga v dvajsetletnem obdobju. Tožena stranka dodaja, da so zadevni ukrepi kršili načelo enakosti davčnih zavezancev. Sodišče naj bi torej po mnenju tožene stranke na vprašanje predložitvenega sodišča moralo odgovoriti nikalno.

26. Francoska vlada meni, da je treba vprašanje predložitvenega sodišča preoblikovati. Francija trdi, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali so spremljajoči predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, v nasprotju s členom 28(3)(d) Šeste direktive. Francija meni, da je treba na to preoblikovano vprašanje odgovoriti nikalno.

27. Komisija meni, da se Sodišče v postopku za predhodno odločanje ni dolžno opredeliti glede združljivosti določb nacionalnega prava s pravom Skupnosti. Za to so pristojna nacionalna sodišča, potem ko, če je potrebno, od Sodišča v postopku za predhodno odločanje dobijo tako pojasnilo, kot je potrebno, glede obsega in razlage prava Skupnosti.

28. Francija trdi, da je bilo pravilo enomesečnega odloga, ki je odstopalo od pravila takojšnjega odbitka DDV, ki ga določa člen 18(2) Šeste direktive, dovoljeno v skladu s členom 28(3)(d) te direktive. Rezultat odprave pravila enomesečnega odloga iz julija 1993 je bil, da so davčni zavezanci lahko julija 1993 uresničevali pravice do odbitka, ki so nastale junija in julija 1993. Ta reforma naj bi povzročila tudi breme za državni proračun v višini od 80 do 100 milijard FF. Sprejet je bil torej mehanizem za ublažitev te izjemne izgube državnega denarja v določenem obdobju. Francija dodaja, da se mehanizem ni nanašal na vse davkoplačevalce. V skladu s členom 271 A(5) SDZ podjetje, katerega znesek referenčnega odbitka je bil manjši od 10.000 FF, ni bilo predmet postopnega mehanizma vračila. Tako za 82 % podjetij ni veljal ta mehanizem.

29. Francija in Komisija menita, da so ukrepi, ki so spremljali odpravo pravila enomesečnega odloga, združljivi s sodno prakso Sodišča glede člena 28(3) Šeste direktive. Menijo, da bi se utemeljevanje Sodišča v sodbi Norbury Developments(8) moralo po analogiji uporabiti v tej zadevi. Tako Francija in Komisija menita, da če država članica ne more razširiti obstoječega odstopanja, določenega v členu 28(3)(d) Šeste direktive, se lahko delno ali postopno temu odstopanju odreče.

30. Komisija ugotavlja, da je odpravo pravila enomesečnega odloga in ukrepe, ki jim je tožena stranka nasprotovala v postopku v glavni stvari, določal isti pravni akt. Z ukrepi je nameraval olajšati prehod na pravila, določena v skladu s členoma 17 in 18 Šeste direktive in na pravico do takojšnjega odbitka DDV.

31. Kot navajata Francija in Komisija, okoliščine v tem primeru niso enake kot v zadevi Komisija proti Italiji.(9)

32. V tistem primeru je Sodišče ugotovilo, da Italija, s tem ko je za vračilo presežka DDV izdala državne obveznice tistim davčnim zavezancem, ki so bili upniki, ni izpolnila obveznosti iz členov 17 in 18 Šeste direktive. Odločitev Sodišča v tistem primeru je temeljila na dejstvu, da Italija ni bila upravičena do odstopanja, določenega s Šesto direktivo, kot je bila Francija v tem primeru.

33. Komisija dodaja, da so vsi davčni zavezanci od odprave pravila enomesečnega odloga, kljub določbam člena 271 A SDZ, jasno v ugodnejšem položaju.

## V – Presoja

34. Predložitveno sodišče s predlogom za sprejetje predhodne odločbe naproša Sodišče, naj odloči, ali so spremljajoči predpisi, ki jih je sprejela Francija v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, združljivi s členoma 17 in 18(4) Šeste direktive.

35. Ne smemo pozabiti, da Sodišče v skladu s členom 234 ES ni pristojno za odločanje o združljivosti določb nacionalnega prava s pravom Skupnosti. Sodišče pa lahko iz besedila vprašanja, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, ob upoštevanju dejstev, ki mu jih je to predložilo, razbere to, kar se nanaša na razlago prava Skupnosti.<sup>(10)</sup>

36. Zato iz besedila vprašanja in iz sklepanja predložitvene odločbe sklepam, da predložitveno sodišče želi pojasnitev glede tega, ali člena 17, 18, 28(3)(d) in 28(4) Šeste direktive nasprotujejo ukrepom, ki so bili izdani v postopku v glavni stvari.

37. Sodišče je dosledno razsojalo, da je pravica do odbitka, predvidena v členih 17 in naslednjih Šeste direktive, bistveni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije.<sup>(11)</sup> Vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako. Zato so odstopanja dovoljena le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi.<sup>(12)</sup>

38. Pred začetkom veljavnosti Šeste direktive je Francija uporabljala tako imenovano pravilo enomesečnega odloga. Kot izhaja iz stališč strank, v skladu s tem pravilom davčni zavezanci v Franciji niso mogli odbiti od DDV, ki so ga morali plačati, DDV, ki so ga plačali za blago, do meseca po tem, ko je nastala pravica do odbitka. Franciji je bilo dovoljeno, da ohrani pravilo enomesečnega odloga, ki je veljalo pred Šesto direktivo, po začetku veljavnosti te direktive na podlagi izrecne izjeme iz člena 28(3)(d) te direktive.

39. Izrecna izjema, določena v členu 28(3)(d) Šeste direktive, je še veljala 1. julija 1993<sup>(13)</sup>, ko je Francija odpravila pravilo enomesečnega odloga in poleg tega odloga sprejela prehodne določbe. Zato menim, da so bile reforme, ki jih je izvedla Francija 22. junija 1993 s sprejetjem člena 2(I) in (II) spremembe finančnega zakona št. 93-859 za 1993 prostovoljne, ker pravo Skupnosti ne zavezuje države članice, da se odpove izjemi, do katere je imela pravico v skladu s členom 28(3)(d) Šeste direktive.

40. Iz stališč, ki jih je predstavila francoska vlada, izhaja, da je bil rezultat pravila enomesečnega odloga to, da je državni proračun stalno dolgoval denarni znesek davčnim zavezancem. Znesek zadevnega dolga se je spreminjal iz meseca v mesec odvisno od tega, kolikšen DDV je lahko davčni zavezanec odbil določen mesec. Za dolg se očitno niso obračunale obresti.

41. Predložitveno sodišče je povedalo, da je Francija, s tem ko je spremenila finančni zakon št. 93-859 za 1993, tako odpravila pravilo enomesečnega odloga in sprejela prehodne ukrepe iz člena 271 A SDZ. Iz upoštevne nacionalne zakonodaje, ki pa jo preverja nacionalno sodišče, je razvidno, da je zadevna odprava pomenila, da za davčne zavezance, ki so dejavnost začeli

opravljati po 1. juliju 1993, ni veljalo pravilo enomese?nega odloga in se je zato DDV, ki so ga ti dav?ni zavezanci pla?ali takoj, lahko odbil v skladu s pravili, dolo?enimi v ?lenu 17 in 18 Šeste direktive.

42. Vendar Francija ni le odpravila pravila enomese?nega odloga, saj bi to, kot sta trdila francoska vlada in predložitveno sodiš?e, povzro?ilo precejšnje prora?unske zaplete. Te zaplete je, kot trdita francoska vlada in Komisija, povzro?ilo dejstvo, da so dav?ni zavezanci, ki so opravljali dejavnosti pred 1. julijem 1993, lahko na?eloma julija 1993 odbili DDV, pla?an junija in julija 1993, in so zato v naslednjih mesecih odbili DDV takoj, kot je dolo?eno v ?lenih 17 in 18 Šeste direktive.

43. Predložitveno sodiš?e je ugotovilo, da so spremljajo?i predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomese?nega odloga, izjemni, in so bili sprejeti z namenom, da se je lahko dav?na reforma izvedla v razmerah, ki jih državni prora?un lahko prenese. Kot je razvidno iz stališ? francoske vlade, so denarni zneski, ki so vklju?eni v odpravo pravila enomese?nega odloga, kar precejšnji.(14) ?len 271 A SDZ, kot ugotavlja predložitveno sodiš?e, je bil torej napisan z namenom, da z leti ublaži finan?ne zaplete zadevnega odloga.

44. Iz nacionalnega zakonodajnega okvira je razvidno, kot so poudarile stranke v stališ?ih, da je ?len 271 A SDZ zahteval, da dav?ni zavezanci izra?unajo referen?ni odbitek, ki je obi?ajno temeljil na povpre?nem znesku DDV, ki so ga lahko odbili julija 1993 in v enajstih predhodnih mesecih. ?e je bil referen?ni odbitek višji od 10.000 FF, je bil preoblikovan v prora?unski dolg. Za dolg so, kot to ugotavlja nacionalno sodiš?e, veljale obresti in ga je bilo treba dav?nim zavezancem vrniti v 20 letih, kar je bilo kasneje zmanjšano na 10 let. Francoska vlada je navedla, da so zaradi praga 10.000 FF spremljajo?i predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomese?nega odloga, zadevali približno 18 % dav?nih zavezancev.(15)

45. Tože?a stranka trdi, da so spremljajo?i predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomese?nega odloga, ovirali takojšnji odbitek DDV in so v nasprotju z na?elom nevtralnosti sistema DDV, ki zahteva odbitek vsakega DDV na vstopne transakcije, in s ?lenoma 17 in 18 Šeste direktive. Tože?a stranka se v stališ?ih obsežno sklicuje na odlo?itev sodiš?a v zadevi Komisija proti Italiji, v kateri se je podobna ureditev Italijanske republike štela kot kršitev ?lena 17 in 18 Šeste direktive.

46. Po mojem mnenju, ?eprav obstajajo dolo?ena podobna dejstva v zadevi v glavni stvari pred predložitvenim sodiš?em in primerom Komisija proti Italiji, se zakonski okvir, ki se uporablja v teh zadevah, bistveno razlikuje. V sodbi Komisija proti Italiji je država ?lanica za vra?ilo preve? pla?anega DDV dolo?enim dav?nim zavezancem izdala državne obveznice. Vendar Italija ni izkoristila podobnega odstopanja, kot ga je dolo?ila Francija, v skladu s ?lenom 28(3)(d) Šeste direktive in zato ni mogla zakonito odstopiti od dolo?b ?lenov 17 in 18 Šeste direktive, tako da je sprejela pravila, ki so dav?nim zavezancem prepre?ila takojšnji odbitek DDV. Zato tože?a stranka v tem primeru v utemeljitev trditev ne more navajati te sodbe.

47. Ko je bilo Franciji jasno in nedvomno dovoljeno, da nadaljuje uporabo pravila enomese?nega odloga po za?etku veljavnosti Šeste direktive v skladu s ?lenom 28(3)(d) te direktive, ji pa? ni bilo dovoljeno, da sprejme novo odstopanje ali obstoje?e odstopanje razširi v skladu s to dolo?bo.

48. Dalje menim, ko po analogiji navajam sklepanje Sodiš?a v sodbi Norbury Developments, da Šesta direktiva državi ?lanici ne prepre?uje, da zmanjša obseg odstopanja, kot je odstopanje, dolo?eno s ?lenom 28(3)(d) Šeste direktive, ker je odprava tega odstopanja cilj, ki ga dolo?a ?len 28(4) te direktive.(16) V sodbi Norbury Developments je Združeno kraljestvo zmanjšalo obseg oprostitve, do katere je bilo upravi?eno po Šesti direktivi.(17) Sodiš?e je v tej zadevi odlo?ilo, da ne bi bilo v skladu s tem ciljem ozko analizirati ?len 28(3)(b) Šeste direktive, zato ker lahko ta

država članica obstoječo oprostitev ohrani, ne more pa je delno odpraviti. Taka razlaga bi povzročila, kot ugotavlja Sodišče, nasprotni učinek na enotno uporabo Šeste direktive, ker bi se država članica lahko utila prisiljeno, da ohrani oprostitev, čeprav bi štela za mogoče, primerno in želeno postopno uvajanje ureditve, ki jo določa direktiva na tem področju.

49. V sodbi Komisija proti Franciji(18) je Sodišče ugotovilo, da če je zakonodaja države članice spremenjena tako, da se zmanjša obseg oprostitve in se tako približa cilju Šeste direktive, mora biti ta zakonodaja urejena z odstopanjem, določenim s členom 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive. V tej zadevi, ki se je nanašala na tožbo na podlagi člena 226 ES, je Sodišče ugotovilo, da Francija, s tem ko je zmanjšala obseg obstoječe oprostitve, tako da je namesto popolne izključitve zasebnih avtomobilov od pravice do odbitka DDV uvedla bolj omejeno izključitev, ki je omogočila odbitek DDV za vozila, ki se uporabljajo izključno za avtošolo, ni izpolnila obveznosti iz člena 17(2) Šeste direktive.

50. Iz odločbe predložitvenega sodišča bi lahko izhajalo, da so bili v nasprotju z zmanjšanjem obsega oprostitve, ki jo je določil francoski zakonodajalec v sodbi Komisija proti Franciji in ki je videti zelo jasna in natančna, spremljajoči predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, zelo zapleteni in so zadevali davčne zavezance, če sploh, v različnem obsegu, odvisnem od zneska njihovega referenčnega odbitka. Zato je kljub odpravi pravila enomesečnega odloga od 1. julija 1993 določenim davčnim zavezancem dolgovan denar iz državnega proračuna do leta 2002.

51. Vendar naj bi iz stališč Komisije, ki jih je preverilo nacionalno sodišče, izhajalo, da so zakonodajne reforme, ki jih je Francija prostovoljno(19) sprejela in ki so pripeljale do odprave pravila enomesečnega odloga in do spremljajočih predpisov, sprejetih v zvezi s to odpravo, izražale v postopnem izginjanju učinkov tega pravila. Videti je, da so se tudi učinki spremljajočih predpisov, sprejetih v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, postopno zmanjšali in končno izginili leta 2002. Videti je, da je ta postopek v obdobju med letoma 1993 in 2002 zmanjšal breme za vse davčne zavezance, ki so ga ti imeli zaradi pravil o DDV.

52. Učinek reforme, ki jo je sprejela Francija, je tako očitno na podlagi stališč Komisije in francoske vlade v desetletnem obdobju zmanjšal razlike, ki so bile med njeno davčno ureditvijo zaradi pravila enomesečnega odloga in členoma 17 in 18 Šeste direktive, ter nato državi članici omogočil, da se uskladi s temeljnimi načeli Šeste direktive, namreč s takojšnjim odbitkom DDV.

53. Dalje, zdi se, s pridržkom preverjanja nacionalnega sodišča, da so bile te razlike popolnoma odpravljene že leta 1993, najprej glede davčnih zavezancev, ki so začeli dejavnost opravljati po 1. juliju 1993, drugi, če je bil referenčni odbitek davčnega zavezanca manj kot 10.000 FF, in, tretji, če znesek, ki je bil dolgovan davčnemu zavezancu iz državnega proračuna, ni presegal 150.000 FF (22.867,35 eura). Tako naj bi iz zakonodajnih reform, kot so pojasnile stranke, izhajalo, da je bil že leta 1993, torej takrat, ko so se reforme začele, večji znesek referenčnega odbitka, namreč 25 %, vrnjen vsem davčnim zavezancem, za katere so veljali prehodni spremljajoči predpisi, sprejeti v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga. Leta 1994 se je zahtevalo, da se vrne še 10 % referenčnega odbitka. V predložitveni odločbi nacionalno sodišče ugotavlja tudi, da so za dolg iz državnega proračuna veljale obresti.

54. Zato menim, da členi 17, 18, 28(3)(d) in 28(4) Šeste direktive na celoma niso v nasprotju z ukrepi iz postopka v glavni stvari.

## VI – Predlog

55. Menim, da bi Sodišče moralo na vprašanje, ki ga je predložilo upravno sodišče v Lyonu, odgovoriti:

„Členi 17, 18, 28(3)(d) in 28(4) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero na celoma niso v nasprotju z ukrepi iz postopka v glavni stvari.“

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 UL L 145, str. 1.

3 – JORF št. 143, 23. 6. 1993, str. 8815.

4 – JORF št. 214, 15. 9. 1993, str. 12883.

5 – JORF št. 89, 16. 4. 1994, str. 5646.

6 – JORF št. 39, 15. 2. 2002, str. 2968.

7 – Sodba z dne 25. oktobra 2001 (C-78/00, Recueil, str. I-8195).

8 – Sodba z dne 29. aprila 1999 (C-136/97, Recueil, str. I-2491, točka 19).

9 – Navedena v opombi 7.

10 – Glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 1971 v zadevi Muller in drugi (10/71, Recueil, str. 723, točka 7).

11 – Glej sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 42).

12 – Glej med drugim sodbo z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 34, in navedena sodna praksa).

13 – Kljub začetnemu prehodnemu petletnemu obdobju, kot je bil od 1. januarja 1978 določen v členu 28(4) Šeste direktive, zakonodajalec Skupnosti ni odpravil izjeme iz člena 28(3)(d). Čeprav s časovnega vidika tega primera to ni upoštevno, je izjema iz člena 28(3)(d) Šeste direktive ostala v t. i. spremenjeni direktivi DDV – glej člen 372 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

14 – Glej točko 28 zgoraj.

15 – Glej točko 28 zgoraj.

16 – V zvezi s tem glej sodbi z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme (C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 32) in z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 52).

17 – Glej točko 20 sodbe (navedene v opombi 8).

18 – Sodba z dne 14. junija 2001 (C-345/99, Recueil, str. I-4493).

19 – Glej točko 39 zgoraj.