ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 18. decembra 2007 *

Vo veci C-368/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Tribunal administratif de Lyon (Francúzsko) z 5. septembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 8. septembra 2006, ktorý súvisí s konaním:

Cedilac SA

proti

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

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia A. Tizzano (spravodajca), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits,

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Cedilac SA, v zastúpení: A. Bouzidi, avocat,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 18. septembra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 17 a 18 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Cedilac SA (ďalej len „Cedilac“) a Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministerstvo hospodárstva, financií a priemyslu) týkajúceho sa návrhu tejto spoločnosti s cieľom uložiť Francúzsku povinnosť zaplatiť jej náhradu škody, ktorú údajne utrpela z dôvodu legislatívnych opatrení sprevádzajúcich zrušenie pravidla „jednomesačného posunu“, ktoré sa uplatňujú v oblasti odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaťažujúcej zdaniteľné plnenie.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

4 Článok 18 šiestej smernice stanovuje:

„…

2. Daňovník [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 právo na zníženie [odpočet — *neoficiálny preklad*] dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

…

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*].

…“

5 Podľa článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice môžu členské štáty počas prechodného obdobia uvedeného v odseku 4 tohto istého článku „naďalej uplatňovať ustanovenia upúšťajúce od princípu okamžitého odpočítania dane podľa ustanovenia v prvom odseku článku 18 (2)“.

6 Článok 28 ods. 4 šiestej smernice znie takto:

„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“.

Vnútroštátna právna úprava

7 Do 1. júla 1993 všeobecný daňový zákonník (ďalej len „VDZ“) v súlade s článkom 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice upravoval tzv. pravidlo „jednomesačného posunu“, ktoré predstavovalo výnimku zo zásady okamžitého odpočtu DPH.

8 Na základe tejto výnimky však zdaniteľné osoby v rozpore s tým, čo vyžaduje článok 18 ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice, nemali možnosť okamžitého odpočtu DPH, ktorú boli povinné zaplatiť za tovary nespadajúce do investičného majetku a služieb. Podľa pravidla jednomesačného posunu by bolo možné takýto odpočet DPH uskutočniť len z čiastky DPH splatnej za mesiac nasledujúci po mesiaci, v ktorom vzniklo právo na odpočet.

9 V každom prípade článok 2.-I zákona č. 93-859 z 22. júna 1993 o zmene rozpočtu na rok 1993 (JORF č. 143, s. 8815, ďalej len „zákon z roku 1993“) počnúc 1. júlom 1993 pravidlo jednomesačného posunu zrušil a do VDZ zaviedol článok 271-I, ktorého odsek 3 znie takto:

„Odpočet dane, ktorou je zaťažený tovar a služby, sa uskutočňuje zrážkou z dane dlžnej zdaniteľnou osobou za mesiac, v ktorom vzniklo právo na odpočet.“

10 Článok 2.-II zákona z roku 1993 okrem toho zaviedol prechodné opatrenia, ktoré sa nachádzajú v novom článku 271 A VDZ (ďalej len „prechodné opatrenia“).

11 Preto si zdaniteľné osoby, ktoré začali svoju činnosť pred 1. júlom 1993, v zmysle článku 271 A ods. 1 VDZ odrátajú pri prvom daňovom priznaní, v ktorom sa uplatní zásada „okamžitého odpočtu“, „referenčný odpočet“ zo sumy odpočítateľnej DPH zodpovedajúci priemernej mesačnej sume odpočítateľnej DPH v auguste 1992 až júli 1993. Suma uvedeného odpočtu sa následne mení na pohľadávku voči Štátnej pokladnici a uplatňujú sa na ňu osobitné podmienky splatenia.

12 Odsek 2 tohto článku najmä stanovuje, že ak sa od odpočítateľnej DPH nemôže odrátať celá suma referenčného odpočtu, nadmerný odpočet sa odráta od sumy odpočítateľnej DPH z tovarov nepredstavujúcich investičný majetok a zo služieb v nasledujúcich mesiacoch.

13 V súlade s článkom 271 A ods. 5 VDZ, ak suma referenčného odpočtu neprevýši 10 000 FRF (1 524,49 eur), odrátanie referenčného odpočtu podľa odseku 1 tohto článku sa v zásade od zdaniteľných osôb nevyžaduje.

14 Podľa dekrétov č. 93-1078 zo 14. septembra 1993 (JORF z 15. septembra 1993, s. 12883), č. 94-296 zo 6. apríla 1994 (JORF zo 16. apríla 1994, s. 5646) a č. 2002-179 z 13. februára 2002 (JORF z 15. februára 2002, s. 2968) došlo k vyrovnaniu pohľadávok zdaniteľných osôb podľa článku 271 A VDZ 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,

— 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, a

— v roku 2002 boli všetky zostávajúce pohľadávky splatené vopred v ich celkovej sume.

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

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

16 Dňa 26. decembra 2002 Cedilac požiadala Francúzsko, aby jej zaplatilo sumu 1 524 806,62 eur ako náhradu škody, ktorú údajne utrpela v dôsledku uplatnenia prechodných opatrení v období rokov 1993 až 2002.

17 Keďže Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie na žiadosť žalobkyne o náhradu škody neodpovedal, Cedilac podala proti tomuto implicitnému rozhodnutiu o zamietnutí žiadosti žalobu na Tribunal administratif de Lyon (Správny súd v Lyone, Francúzsko).

18 Uvedený súd ešte predtým, ako rozhodol o žalobe Cedilac, rozsudkom z 15. novembra 2005 požiadal Conseil d'État (Štátna rada) o stanovisko k otázke, či sú prechodné opatrenia zlučiteľné s ustanoveniami článkov 17 a 18 ods. 4 šiestej smernice.

19 Rozsudkom zo 14. júna 2006 Conseil d'État konštatovala, že citovaná otázka je tak zložitá, že odôvodňuje, aby sa Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

20 Za týchto podmienok 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 článkov 17 a 18 [ods.] 4 [šiestej smernice]?“

21 Keďže sa vnútroštátny súd domnieva, že táto otázka si vzhľadom na počet žalôb už podaných na správne súdy a značný finančný význam pre štátny rozpočet Francúzska naliehavo vyžaduje odpoveď Súdneho dvora, požiadal Súdny dvor, aby prejudiciálne konanie prebehlo v skrátenom konaní v súlade s článkom 104 a prvým odsekom rokovacieho poriadku.

22 Predseda Súdneho dvora túto žiadosť zamietol uznesením z 25. septembra 2006, ktorým rozhodol, že podmienky stanovené uvedeným článkom 104 a prvým odsekom neboli splnené.

23 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 23. marca 2007 sa návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania podaný Fromagerie des Chaumes SAS zamietol ako neprípustný.

O prejudiciálnej otázke

24 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa články 17 a 18 ods. 4 šiestej smernice musia vykladať v tom zmysle, že odporujú takým vnútroštátnym opatreniam, akými sú uvedené prechodné opatrenia.

25 Cedilac v rámci svojho návrhu, aby sa na otázku položenú vnútroštátnym súdom, tak ako je pripomenutá v predchádzajúcom bode, odpovedalo kladne, tvrdí, že právo na okamžitý odpočet tvorí základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného zákonodarcom Spoločenstva, takže v prípade absencie odchylných ustanovení sa toto právo musí bezprostredne uplatniť na všetky sumy DPH, ktorými sú zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe.

26 Francúzska vláda a Komisia naopak navrhujú Súdnemu dvoru, aby na uvedenú otázku odpovedal záporne, pričom uvádzajú vo veľkej časti podobné tvrdenia.

27 V tomto ohľade po prvé pripomínajú, že pravidlo jednomesačného posunu predstavuje legitímnu výnimku zo zásady okamžitého odpočtu DPH, ktorej základom je článok 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice, a prechodné opatrenia sú len opatreniami sprevádzajúcimi zrušenie tohto pravidla.

28 Prechodné opatrenia tým, že rozložili časť daňového zaťaženia štátu vyplývajúceho zo zrušenia pravidla jednomesačného posunu na obdobie viacerých rokov, umožnili prebratie všeobecného režimu okamžitého odpočtu stanoveného v článku 18 ods. 2 šiestej smernice do vnútroštátneho francúzskeho práva.

29 Za týchto okolností by výklad šiestej smernice zakazujúci také ustanovenia, ako sú ustanovenia zavedené prechodnými opatreniami, mal za následok odradenie členského štátu od aproximácie jeho právnej úpravy so všeobecným režimom a s cieľmi sledovanými touto smernicou.

30 Po druhé Komisia zdôrazňuje, že situácia zdaniteľných osôb podliehajúcich prechodným opatreniam je mierne výhodnejšia ako situácia, keď sa na tieto osoby uplatňovalo pravidlo jednomesačného posunu.

31 Na účely odpovede na prejudiciálnu otázku je potrebné na úvod pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry právo na odpočet upravené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43).

32 Súdny dvor tiež upresnil, že keďže akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch, výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri v tomto zmysle rozsudky BP Soupergaz, už citovaný, bod 18, ako aj z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 34). Takéto výnimky môžu byť len prechodnej povahy, keďže cieľom článku 28 ods. 4 šiestej smernice je ich zrušenie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 1999, Norbury Developments, C-136/97, Zb. s. I-2491, bod 19; z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 32; zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 21, a zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 52).

33 V prejednávanej veci na jednej strane článok 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice predstavuje práve jednu z výnimiek zo spoločného systému DPH stanovených touto smernicou, a to v tom zmysle, že v rámci výnimky zo zásady okamžitého odpočtu stanovenej článkom 18 ods. 2 prvým pododsekom tejto smernice dovoľuje členským štátom, aby naďalej zachovali v platnosti určité ustanovenia ich vnútroštátnej právnej úpravy, ktoré túto smernicu predchádzali.

34 Na druhej strane, hoci tento článok bráni zavedeniu nových výnimiek alebo rozšíreniu pôsobnosti existujúcich výnimiek v období po nadobudnutí platnosti šiestej smernice, nebráni zúženiu ich pôsobnosti vzhľadom na prechodnú povahu výnimky, ktorú upravuje (pozri analogicky rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 21).

35 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor v bode 19 už citovaného rozsudku Norbury Developments, ktorý sa týkal iného prechodného ustanovenia šiestej smernice, konkrétne jej článku 28 ods. 3 písm. b) týkajúceho sa určitých oslobodení od DPH, už rozhodol, že zmeny zavedené do právnej úpravy členského štátu, ktoré nerozšírili oblasť dotknutého oslobodenia od DPH, ale práve naopak ho zúžili, neboli v rozpore s uvedeným ustanovením.

36 Je nutné konštatovať, že analogický výklad sa ponúka aj vo vzťahu k článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice. Ak totiž dotknutá právna úprava členského štátu zúži oblasť pôsobnosti existujúcej výnimky zo zásady okamžitého odpočtu stanovenej týmto článkom, je namieste domnievať sa, že uvedené ustanovenie sa musí na túto právnu úpravu vzťahovať a že táto právna úprava nie je v rozpore s článkom 17 ods. 1 tejto smernice.

37 Napokon, tak ako už Súdny dvor rozhodol v už citovanom rozsudku Norbury Developments, odlišný výklad jednej z výnimiek stanovených šiestou smernicou, podľa ktorého by členský štát síce mohol ponechať existujúcu výnimku v platnosti, pričom by ju však nesmel postupne rušiť, by bol v rozpore s cieľom tejto smernice spočívajúcim v zrušení výnimiek z nej. Takýto výklad by navyše ohrozil jednotné uplatnenie šiestej smernice, keďže členský štát by mohol byť nútený, aby ponechal v platnosti všetky výnimky existujúce ku dňu nadobudnutia platnosti uvedenej smernice, aj keď by postupné zavedenie režimu upraveného touto smernicou do dotknutej oblasti považoval zároveň za možné, primerané a želateľné (pozri v tomto zmysle rozsudok Norbury Developments, už citovaný, bod 20).

38 Čo sa však týka veci samej, je potrebné uviesť, že v prípade prechodných opatrení ide len o sprievodné časovo obmedzené opatrenia, ktorých cieľom je znížiť dopad prechodu z pravidla jednomesačného posunu na uplatnenie zásady okamžitého odpočtu, ku ktorému došlo 1. júla 1993, na rozpočet dotknutého štátu.

39 Napokon je potrebné najskôr konštatovať, že, ako vyplýva zo spisu, prechodné opatrenia na rozdiel od toho, čo vyplýva z uplatnenia pravidla jednomesačného posunu, umožňujú nezanedbateľnému počtu zdaniteľných osôb, vrátane najmä tých osôb, ktoré začali svoju činnosť po 1. júli 1993 a osôb majúcich pohľadávku nepresahujúcu 10 000 FRF, aby sa od 1. júla 1993 dovolávali, a to bez akéhokoľvek obmedzenia, zásady okamžitého odpočtu.

40 Takáto normatívna časť ďalej tiež umožňuje pohľadávkam, ktoré vznikli z dôvodu jej vykonania, aby sa úročili, na rozdiel od pohľadávok vyplývajúcich z uplatnenia pravidla jednomesačného posunu.

41 Nakoniec, prechodné opatrenia znižujú pohľadávku zdaniteľnej osoby voči Štátnej pokladnici na samotnú sumu referenčného odpočtu, pričom stanovujú okamžitý odpočet rozdielu medzi sumou referenčného odpočtu a celkovou sumou odpočítateľnej DPH a zaručujú postupné splácanie sumy referenčného odpočtu. Táto normatívna časť teda v konečnom dôsledku umožnila, aby sa od roku 2002 zásada okamžitého odpočtu uplatňovala vo Francúzsku bez akýchkoľvek výnimiek.

42 Tak ako uvádza generálny advokát v bodoch 52 a 53 svojich návrhov, z vyššie uvedeného vyplýva, čo však v každom jednotlivom prípade musí preskúmať vnútroštátny súd, že prechodné opatrenia majú v zásade za následok zúženie oblasti uplatnenia pravidla jednomesačného posunu.

43 Preto je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 17 a článok 18 ods. 4 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že neodporujú takým vnútroštátnym opatreniam, ako sú prechodné opatrenia sprevádzajúce zrušenie odchylného vnútroštátneho ustanovenia, ktoré článok 28 ods. 3 písm. d) tejto smernice povoľuje, pokiaľ vnútroštátny súd overí, že tieto opatrenia v rámci svojho uplatnenia v konkrétnej veci obmedzujú účinky uvedeného odchylného vnútroštátneho ustanovenia.

O trovách

44 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Články 17 a 18 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 sa musia vykladať v tom zmysle, že neodporujú takým vnútroštátnym opatreniam, ako sú prechodné opatrenia stanovené zákonom č. 93-859 z 22. júna 1993 o zmene rozpočtu na rok 1993 sprevádzajúce zrušenie odchylného vnútroštátneho ustanovenia, ktoré článok 28 ods. 3 písm. d) tejto smernice povoľuje, pokiaľ vnútroštátny súd overí, že tieto opatrenia v rámci svojho uplatnenia v konkrétnej veci obmedzujú účinky uvedeného odchylného vnútroštátneho ustanovenia.

Podpisy