РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 декември 2007 година *

По дело C-368/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal administratif de Lyon [Административният съд на Лион] (Франция) с акт от 5 септември 2006 г., постъпил в Съда на 8 септември 2006 г. в рамките на производство по дело

Cedilac SA

срещу

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [Министерство на икономиката, на финансите и на индустрията],

СЪДЪТ (първи състав)

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н A. Tizzano (докладчик), г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič и г-н E. Levits, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Cedilac SA, от г-н A. Bouzidi, адвокат,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-C. Gracia, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 18 септември 2007 г.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17 и член 18, параграф 4 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено във връзка със съдебен спор между Cedilac SA (наричано по-нататък „Cedilac“) и Министерството на икономиката, на финансите и на индустрията по повод на искане от това дружество за осъждане на френската държава да му изплати обезщетение за поправяне на вредите, които то твърди, че е претърпяло в резултат на законодателните мерки, съпътстващи отмяната на така нареченото правило за „едномесечно отлагане“, което се прилага при приспадане на начисления върху облагаема доставка данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 17, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“. [неофициален превод]

4 Член 18 от Шеста директива гласи:

„[…]

2. Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия данък върху добавената стойност за даден данъчен период на общата сума на данъка, по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и може да бъде упражнено съгласно разпоредбите на параграф 1 правото на приспадане.

[…]

4. Когато за даден данъчен период сумата на разрешеното приспадане превишава сумата на дължимия данък, държавите-членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период при условия, които те определят.

[…]"[неофициален превод]

5 Според съдържанието на член 28, параграф 3, буква г) от Шеста директива по време на преходния период, посочен в параграф 4 от същия член, държавите-членки могат „да продължат да прилагат разпоредби, дерогиращи от принципа за незабавното приспадане, установен в член 18, параграф 2, първа алинея ". [неофициален превод]

6 Член 28, параграф 4 от Шеста директива има следното съдържание :

„Преходният период е с първоначална продължителност от пет години, считано от 1 януари 1978 г. Най-късно 6 месеца преди изтичането на този период, при необходимост и след това, Съветът прави преглед на положението във връзка с дерогациите, посочени в параграф 3 въз основа на доклад на Комисията и с единодушно решение определя по предложение на Комисията дали някоя или всички тези дерогации да не бъдат отменени." [неофициален превод]

Националната правна уредба

7 До 1 юли 1993 г. Code général des impôts [Общ данъчен кодекс] (наричан по-нататък „CGI“) предвижда в съответствие с член 28, параграф 3, буква г) от Шеста директива правило, известно като правилото „за едномесечно отлагане“, което представлява дерогация от принципа за незабавното приспадане на ДДС.

8 По силата на тази дерогация данъчнозадължените лица не са разполагали с възможността, противно на изискването на член 18, параграф 2, първа алинея от Шеста директива, да извършват незабавно приспадане от дължимия от тях ДДС на данъка, който те са заплатили върху стоките, които не представляват дълготрайни активи, и върху услугите. Всъщност в изпълнение на правилото за едномесечно отлагане такова приспадане можело да се направи само върху сумата на ДДС, дължима за месеца, следващ месеца, по време на който е възникнало правото на приспадане.

9 При все това член 2.-I от Закон № 93-859 от 22 юни 1993 г. за изменение на Закона за финансите за 1993 г. (JORF от 23 юни 1993 г., стр. 8815, наричан по-нататък „закона от 1993 г.“) отменя със сила от 1 юли 1993 г. правилото за едномесечно отлагане и въвежда в CGI член 271-I, чийто параграф 3 има следната редакция:

„Приспадането на дължимия върху стоки и услуги данък се извършва чрез изваждане от дължимия от данъкоплатеца данък за месеца, през който е възникнало правото на приспадане.“

10 Освен това член 2.-II от Закона от 1993 г. въвежда преходна мярка, включена в новия член 271 A от CGI (наричана по-нататък „преходната мярка“).

11 Така съгласно член 271 A, параграф 1 от CGI, при първата си декларация, за която се прилага принципът за „незабавно приспадане“, данъкоплатците, започнали своята дейност преди 1 юли 1993 г., изваждат от сумата на подлежащия на приспадане ДДС едно „референтно приспадане“, което се равнява на средната месечна сума на придобитите права на приспадане за месеците от август 1992 г. до юли 1993 г. След това приспаднатата сума се преобразува във вземане от държавната хазна и се подчинява на особени условия за възстановяване.

12 Параграф 2 от същия член предвижда по-специално, че когато референтното приспадане не е могло да бъде изцяло извадено от сумата на подлежащия на приспадане ДДС, тази разлика се приспада от размера на ДДС, който подлежи на приспадане през следващите месеци върху стоките, които не представляват дълготрайни активи, и върху услугите.

13 Член 271 A, параграф 5 от CGI предвижда, че когато сумата на референтното приспадане не надвишава 10 000 FRF (1 524,49 EUR), данъкоплатците не са длъжни по принцип да изваждат това приспадане при предвидените в параграф 1 от посочения член условия.

14 Съгласно Декрет № 93-1078 от 14 септември 1993 г. (JORF от 15 септември 1993 г., стр. 12883), Декрет № 94-296 от 6 април 1994 г. (JORF от 16 април 1994 г., стр. 5646) и Декрет № 2002-179 от 13 февруари 2002 г. (JORF от 15 февруари 2002 г., стр. 2968), вземанията, на които данъчнозадължените лица са титуляри на основание член 271 A от CGI, са изплатени по следния начин:

— през 1993 г. вземанията, чийто размер не надвишава 150 000 FRF (22 867,35 EUR), се изплащат в пълен размер. През същата тази година надвишаващите този размер вземания се изплащат в размер до 25 %, но не по-малко от 150 000 FRF (22 867,35 EUR);

— през 1994 г. оставащите вземания са вписвани в сметките и са изплатени в размер от 10 % от първоначалната им стойност;

— през всяка следваща година вземанията са изплатени в размер от 5 % от първоначалната им стойност и

— през 2002 г. предсрочно са изплатени в пълен размер всички оставащи вземания.

15 Лихвеният процент върху разглежданите вземания е бил 4,5 % за 1993 г., 1 % за 1994 г. и 0,1 % за всяка следваща година.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

16 На 26 декември 2002 г. Cedilac отправя искане до френската държава да му бъде изплатена сумата от 1 524 806,62 EUR като обезщетение за вредите, които дружеството твърди, че е претърпяло поради прилагането на преходната мярка през периода 1993—2002 г.

17 Тъй като министърът на икономиката, на финансите и на индустрията не отговоря на това искане за обезщетение, Cedilac обжалва пред административния съд на Лион това решение, съдържащо мълчалив отказ.

18 Преди да постанови решение по молбата на Cedilac, споменатата юрисдикция се обръща към Conseil d'État [Държавен съвет] с акт от 15 ноември 2005 г. за становище по въпроса дали преходната мярка е съвместима с член 17 и член 18, параграф 4 от Шеста директива.

19 В становище от 14 юни 2006 г. Conseil d'État приема, че поставеният от административния съд на Лион въпрос е от естество, което оправдава отправяне на преюдициално запитване до Съда.

20 При тези условия Административният съд на Лион решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„[С]ъвместима ли е с разпоредбите на член 17 и член 18, [параграф] 4 от [Шеста директива] преходната мярка, приета от Франция с цел да съпътства отмяната на правилото за едномесечно отлагане?“

21 Като приема, че с оглед на броя на вече предявените пред административните съдилища жалби и значителното финансово отражение върху бюджета на френската държава, посоченият въпрос налага спешен отговор на Съда, препращащата юрисдикция моли същия преюдициалното запитване да бъде разгледано по реда на бързото производство на основание член 104а, първа алинея от Процедурния правилник.

22 Като приема, че не са налице предвидените условия в посочения член 104а, първа алинея, председателят на Съда отхвърля това искане с Определение от 25 септември 2006 г.

23 С определение на председателя на Съда от 23 март 2007 г. представената от Fromagerie des Chaumes SAS молба за встъпване е отхвърлена като недопустима.

По преюдициалния въпрос

24 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17 и член 18, параграф 4 от Шеста директива трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че изключват национална мярка, която е подобна на преходната мярка.

25 Като предлага да се отговори утвърдително на поставения от препращащата юрисдикция въпрос, така както той е напомнен в предходната точка, Cedilac изтъква, че правото на незабавно приспадане представлява основен принцип на създадената от общностния законодател обща система на ДДС, така че при пълна липса на разпоредби, които предвиждат изключения от него, това право би трябвало да може да се упражни незабавно по отношение на всички суми на ДДС, начислени по получени облагаеми доставки.

26 Обратно на това, френското правителство и Комисията предлагат на Съда да отговори отрицателно на посочения въпрос, като развиват доводи, които в голямата си част са сходни.

27 В това отношение те напомнят на първо място, че правилото за едномесечно отлагане представлява законоустановена дерогация от принципа за незабавно приспадане на ДДС, чиято основа е член 28, параграф 3, буква г) от Шеста директива, и че преходната разпоредба представлява само мярка, съпътстваща отмяната на това правило.

28 В частност, като разсрочва за период от няколко години част от бюджетните разходи на държавата, които произтичат от отмяната на правилото за едномесечно отлагане, преходната мярка правела възможно транспонирането във вътрешното френско право на общия режим на незабавно приспадане, предвиден в член 18, параграф 2 от Шеста директива.

29 При тези условия едно тълкуване на Шеста директива, което забранява разпоредби, подобни на приложените с преходната мярка, щяло да доведе до възпиране на държавите-членки от сближаване на законодателствата им с общия режим и с преследваните със същата директива цели.

30 На второ място, Комисията посочва, че положението на данъчнозадължените лица, по отношение на които се прилага преходната мярка, е определено по-благоприятно от положението, в което се намирали те, когато правилото за едномесечно отлагане е било приложимо.

31 За да се отговори на преюдициалния въпрос, следва в началото да се напомни, че според постоянната съдебна практика предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. По-специално това право се упражнява незабавно по отношение на всички начислени върху получените сделки данъци (вж. по-специално Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18 и Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43).

32 Съдът също е уточнил, че тъй като всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има отражение върху равнището на данъчната тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави-членки, тези дерогации са позволени само в изрично предвидените в Шеста директива случаи (вж. в този смисъл Решение по дело BP Soupergaz, посочено по-горе, точка 18, както и Решение от по дело Ampafrance и Sanofi, C-177/99 и C-181/99, Recueil, стр. I-7013, точка 34). Такива дерогации могат обаче да имат само преходен характер, тъй като целта на член 28, параграф 4 от Шеста директива е те да отпаднат (вж. в този смисъл Решение от 29 април 1999 г. по дело Norbury Developments, C-136/97, Recueil, стр. I-2491, точка 19; Решение от 13 юли 2000 г. по дело Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, стр. I-6049, точка 32; Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 21 и Решение от 7 декември 2006 г. по дело Eurodental, C-240/05, Recueil, стр. I-11479, точка 52).

33 В конкретния случай, от една страна, член 28, параграф 3, буква г) от Шеста директива представлява именно една от дерогациите от общата система на ДДС, предвидени в нея, в смисъл че той позволява на държавите-членки да продължат запазването на някои предходни на тази директива разпоредби от тяхното национално законодателство, с които се въвеждат изключения от принципа за незабавно приспадане, предвиден в член 18, параграф 2, първа алинея от същата директива.

34 От друга страна, посоченият член не допуска въвеждането на нови дерогации или разширяване на обхвата на съществуващите такива след датата на влизане в сила на Шеста директива и едновременно с това не поставя пречки за ограничаването на техния обхват, като се има предвид преходният характер на предвидената в него дерогация.(вж. по аналогия Решение по дело Комисия/ Франция, посочено по-горе, точка 21).

35 В това отношение следва да се напомни, че в точка 19 от Решение по дело Norbury Developments, посочено по-горе, което се отнася до друга преходна разпоредба от Шеста директива, а именно член 28, параграф 3, буква б) от нея относно някои освободени от ДДС доставки, Съдът приема, че въведените в законодателството на държава-членка изменения, които не са разширили обхвата на съответните освободени от ДДС доставки, а напротив, са го ограничили, не са в противоречие с предвиденото в посочената разпоредба.

36 Налага се изводът, че член 28, параграф 3, буква г) от Шеста директива се поддава на тълкуване по аналогия. Така, доколкото правната уредба на държава-членка стеснява приложното поле на едно съществуващо изключение от принципа за незабавно приспадане, предвидено от същия този член, следва да се счита, че тази правна уредба е съобразена с посочената разпоредба и не нарушава член 17, параграф 1 от същата директива.

37 Като цяло, както Съдът приема в Решение по дело Norbury Developments, посочено по-горе, различно тълкуване на една от предвидените в Шеста директива дерогации — според което държава-членка, макар и да може да запази съществуващо освобождаване, не би могла да го отменя постепенно — би било в противоречие с преследваната от тази директива цел, насочена към отпадане на дерогациите от нея. Освен това такова тълкуване би накърнило еднаквото прилагане на Шеста директива, доколкото една държава-членка може да се окаже принудена да запази всички освобождавания, съществуващи към датата на влизане в сила на посочената директива, макар и да смята, че едновременно е възможно, уместно и желателно постепенно да прилага предвидения от директивата режим в съответната област.(вж. в този смисъл Решение по дело Norbury Developments, посочено по-горе, точка 20).

38 Впрочем в делото по главното производство следва да се посочи, че преходната разпоредба е само съпътстваща мярка с ограничен срок на прилагане, която има за цел да намали отражението, което има върху държавния бюджет преминаването на 1 юли 1993 г. от правилото за едномесечно отлагане към прилагането на принципа за незабавно приспадане.

39 При това най-напред следва да се установи, както произтича от преписката, че преходната мярка, обратно на резултата от прилагането на правилото за едномесечно отлагане, позволява на значителен брой данъкоплатци, включително по-специално на тези, които са започнали дейността си след 1 юли 1993 г., и на тези, чието вземане не надвишава 10 000 FRF, да се позовават, считано от 1 юли 1993 г. и без никакво ограничение, на принципа за незабавно приспадане.

40 На следващо място, такава мярка позволява също на възникналите в резултат на нейното прилагане вземания да носят лихви, за разлика от вземанията, произтичащи от прилагането на правилото за едномесечно отлагане.

41 Накрая, преходната мярка намалява вземането на данъчнозадълженото лице спрямо държавната хазна до размера на референтното приспадане, като предвижда незабавното приспадане на разликата между тази сума и общата сума на подлежащия на приспадане ДДС и осигурява разсроченото възстановяване на сумата по референтното приспадане. Така тази мярка в крайна сметка е позволила от 2002 г. прилагането във Франция на принципа за незабавното приспадане без никакво изключение.

42 Както изтъква г-н генералният адвокат в точки 52 и 53 от своето заключение, от това следва — при условие, че националната юрисдикция извърши проверка във всеки конкретен случай — че по принцип преходната мярка води до ограничаване на приложното поле на правилото за едномесечно отлагане.

43 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че член 17 и член 18, параграф 4 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че те допускат национална мярка като преходната мярка, която има за цел да съпътства отмяната на разрешена с член 28, параграф 3, буква г) от същата директива национална дерогираща разпоредба, доколкото националният съд се увери, че при прилагането ѝ в конкретния случай тази мярка ограничава действието на посочената национална дерогираща разпоредба.

По съдебните разноски

44 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения, Съдът (първи състав) реши:

Член 17 и член 18, параграф 4 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкуват в смисъл, че те допускат национална мярка, подобна на предвидената в Закон № 93-859 от 22 юни 1993 г. за изменение на Закона за финансите за 1993 г. преходна мярка, която има за цел да съпътства отмяната на разрешена с член 28, параграф 3, буква г) от същата директива национална дерогираща разпоредба, доколкото националният съд се увери, че при прилагането ѝ в конкретния случай тази мярка ограничава действието на посочената национална дерогираща разпоредба.

Подписи