# ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. prosince 2007 *

Ve věci C-368/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Tribunal administratif de Lyon (Francie) ze dne 5. září 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2006, v řízení

**Cedilac SA**

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Cedilac SA A. Bouzidim, avocat,

— za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. září 2007,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Cedilac SA (dále jen „Cedilac") a Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministerstvo hospodářství, financí a průmyslu) ve věci návrhu této společnosti směřujícího k tomu, aby bylo francouzskému státu uloženo, aby jí zaplatil náhradu škody, kterou údajně utrpěla z důvodu legislativních opatření přijatých v souvislosti se zrušením pravidla „jednoměsíčního odkladu" použitelného v oblasti odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), kterou bylo zatíženo zdanitelné plnění.

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

3 Článek 17 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně".

4 Článek 18 šesté směrnice stanoví:

„[...]

2. Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[...]

4. Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

[...]"

5 Podle čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice mohou členské státy během přechodného období uvedeného v odstavci 4 téhož článku „pokračovat v používání předpisů odchylných od zásady okamžitého odpočtu stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci".

6 Článek 28 odst. 4 šesté směrnice zní následovně:

„Přechodné období se stanovuje na pět let, počínaje 1. lednem 1978. Nejpozději šest měsíců před koncem tohoto období a dále podle potřeby vyhodnotí Rada na základě zprávy Komise situaci s ohledem na odchylky stanovené v odstavci 3 a na návrh Komise jednomyslně rozhodne, zda mají být některé nebo všechny tyto odchylky zrušeny."

*Vnitrostátní právní úprava*

7 Do 1. července 1993 Code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) (dále jen „VDZ") stanovil v souladu s čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice pravidlo tzv. „jednoměsíčního odkladu", které se odchylovalo od zásady okamžitého odpočtu DPH.

8 Na základě této odchylky osoby povinné k dani nemohly v rozporu s tím, co vyžadoval čl. 18 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice, okamžitě odpočíst od splatné DPH částku daně, kterou zaplatily za zboží nepředstavující investiční majetek a za služby. Na základě pravidla jednoměsíčního odkladu bylo totiž možné takový odpočet provést pouze z částky DPH splatné za měsíc následující po měsíci, ve kterém vznikl nárok na odpočet.

9 Nicméně článek 2.-I zákona č. 93-859 ze dne 22. června 1993 o opravném finančním zákoně na rok 1993 (JORF ze dne 23. června 1993, s. 8815, dále jen „zákon z roku 1993") zrušil od 1. července 1993 pravidlo jednoměsíčního odkladu a zavedl do VDZ článek 271-I, jehož odstavec 3 zní následovně:

„Odpočet daně, kterou bylo zatíženo zboží a služby, je prováděn srážkou z daně dlužné osobou povinnou k dani ve vztahu k měsíci, během něhož vznikl nárok na odpočet."

10 Krom toho článek 2.-II zákona z roku 1993 zavedl přechodné ustanovení, které se nachází v novém článku 271 A VDZ (dále jen „přechodné ustanovení").

11 Podle čl. 271 A odst. 1 VDZ tak osoby povinné k dani, které zahájily svou činnost před 1. červencem 1993, odpočtou v prvním daňovém prohlášení, které s sebou nese uplatnění zásady „okamžitého odpočtu", „referenční odpočet" z částky odpočitatelné DPH, odpovídající průměrné měsíční výši částky odpočitatelné DPH během měsíců srpna 1992 až července 1993. Částka uvedeného odpočtu je dále přeměněna na pohledávku za státní pokladnou a podřízena zvláštním podmínkám vrácení.

12 Odstavec 2 téhož článku zejména stanoví, že pokud částka referenčního odpočtu nemohla být odpočtena v plném rozsahu od částky odpočitatelné DPH, má být přebytek odpočten z částky odpočitatelné DPH za zboží nepředstavující investiční majetek a za služby v následujících měsících.

13 Článek 271 A odst. 5 VDZ stanoví, že pokud částka referenčního odpočtu nepřesahuje 10 000 FRF (1 524,49 eur), osoby povinné k dani nejsou v zásadě povinny odpočíst tento odpočet za podmínek stanovených v odstavci 1 uvedeného článku.

14 Podle nařízení č. 93-1078 ze dne 14. září 1993 (JORF ze dne 15. září 1993, s. 12883), č. 94-296 ze dne 6. dubna 1994 (JORF ze dne 16. dubna 1994, s. 5646) a č. 2002-179 ze dne 13. února 2002 (JORF ze dne 15. února 2002, s. 2968) byly pohledávky osob povinných k dani podle článku 271 A VDZ spláceny následujícím způsobem:

— v roce 1993 byly v plném rozsahu splaceny pohledávky nepřesahující 150 000 FRF (22 867,35 eur). Ve stejném roce byly splaceny pohledávky přesahující výše uvedenou částku v rozsahu 25%, avšak nejméně v částce 150 000 FRF;

— v roce 1994 byly zbývající pohledávky zapsány na účet a splaceny v rozsahu 10% původní částky;

— v každém následujícím roce byly pohledávky splaceny v rozsahu 5% původní částky, a

— v roce 2002 byly v předstihu splaceny všechny zbývající pohledávky.

15 Úroková sazba pro uvedené pohledávky činila 4,5% v roce 1993, 1% v roce 1994 a 0,1% pro úroky související s pohledávkami v každém z následujících let.

**Spor v původním řízení a předběžná otázka**

16 Dne 26. prosince 2002 požádala Cedilac francouzský stát, aby jí uhradil částku 1 524 806,62 eur z titulu náhrady škody, která jí údajně vznikla v důsledku použití přechodného ustanovení v letech 1993 až 2002.

17 Vzhledem k tomu, že ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie na tuto žádost nereagoval, podala Cedilac proti tomuto konkludentnímu rozhodnutí žalobu k Tribunal administratif de Lyon (správní soud v Lyonu).

18 Uvedený soud předtím, než rozhodl o žalobě Cedilac, rozsudkem ze dne 15. listopadu 2005 požádal Conseil d'État (Státní rada) o stanovisko ohledně otázky, zda je přechodné ustanovení slučitelné s článkem 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice.

19 Conseil d'État ve svém stanovisku ze dne 14. června 2006 uvedla, že otázka položená Tribunal administratif de Lyon je natolik obtížná, že odůvodňuje předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru.

20 Za těchto podmínek se Tribunal administratif de Lyon rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je normativní text přijatý Francií v souvislosti se zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu slučitelný s ustanoveními článku 17 a čl. 18 [odst.] 4 [šesté směrnice]?"

21 Předkládající soud se domníval, že s ohledem na počet žalob, které již byly podány ke správním soudům, a na značný finanční význam pro rozpočet francouzského státu vyžaduje uvedená otázka naléhavou odpověď Soudního dvora, jejž požádal o projednání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve zrychleném řízení na základě čl. 104a prvního pododstavce jednacího řádu.

22 Předseda Soudního dvora zamítl tuto žádost usnesením ze dne 25. září 2006, neboť se domníval, že nebyly splněny podmínky stanovené v uvedeném článku 104a prvním pododstavci.

23 Předseda Soudního dvora usnesením ze dne 23. března 2007 odmítl návrh na vstup vedlejšího účastníka do řízení, podaný Fromagerie des Chaumes SAS, jako nepřípustný.

## K předběžné otázce

24 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je přechodné ustanovení.

25 Cedilac, která navrhuje, aby Soudní dvůr zodpověděl otázku položenou předkládajícím soudem, jež byla připomenuta v předcházejícím bodě, kladně, uvádí, že nárok na okamžitý odpočet tvoří základní zásadu společného systému DPH zavedenou zákonodárcem Společenství, takže při neexistenci jakýchkoliv odchylných ustanovení musí existovat možnost tento nárok uplatnit okamžitě ve vztahu ke všem částkám DPH, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

26 Naopak francouzská vláda a Komise navrhují, aby Soudní dvůr zodpověděl uvedenou otázku záporně, a rozvíjejí z velké části podobné argumenty.

27 V tomto ohledu zaprvé připomínají, že pravidlo jednoměsíčního odkladu tvořilo legitimní odchylku od zásady okamžitého odpočtu DPH, jejímž základem je čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice, a že přechodné ustanovení je pouze opatřením přijatým v souvislosti se zrušením tohoto pravidla.

28 Přechodné ustanovení tím, že rozložilo část výdajů ze státního rozpočtu vyplývajících ze zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu na období několika let, umožnilo zejména provedení obecného systému okamžitého odpočtu, stanoveného v čl. 18 odst. 2 šesté směrnice, ve vnitrostátním francouzském právu.

29 Za těchto okolností by výklad šesté směrnice zakazující taková ustanovení, jako jsou opatření zavedená přechodným ustanovením, měl za následek odrazení členského státu od toho, aby sblížil svou právní úpravu s obecným systémem a cíli sledovanými touto směrnicí.

30 Zadruhé Komise uvádí, že osoby povinné k dani podléhající přechodnému ustanovení jsou ve výhodnějším postavení, než bylo postavení, ve kterém se nacházely v období použitelnosti pravidla jednoměsíčního odkladu.

31 Pro účely zodpovězení předběžné otázky je třeba na úvod připomenout, že podle ustálené judikatury je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

32 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že jelikož má jakékoliv omezení nároku na odpočet DPH dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech, jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek BP Soupergaz, bod 18, jakož i rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 až C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 34). Nicméně takové odchylky mohou mít pouze přechodnou povahu, neboť cílem čl. 28 odst. 4 šesté směrnice je jejich zrušení (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Norbury Developments, C-136/97, Recueil, s. I-2491, bod 19; ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 32; ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 21, a ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 52).

33 V projednávaném případě čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice jednak tvoří právě jednu z odchylek od společného systému DPH stanovenou touto směrnicí v tom smyslu, že opravňuje členské státy, aby nadále ve svých vnitrostátních právních předpisech ponechaly v platnosti určitá ustanovení předcházející této směrnici, která se odchylují od zásady okamžitého odpočtu stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci téže směrnice.

34 Krom toho uvedený článek tím, že brání zavedení nových odchylek nebo rozšíření působnosti odchylek existujících po datu vstupu šesté směrnice v platnost, netvoří překážku omezení jejich působnosti vzhledem k přechodné povaze odchylky, kterou stanoví (viz obdobně výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 21).

35 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v bodě 19 výše uvedeného rozsudku Norbury Developments, který se týkal jiného přechodného ustanovení šesté směrnice, a sice čl. 28 odst. 3 písm. b) směrnice, jež se týká určitých osvobození od DPH, Soudní dvůr rozhodl, že změny zavedené do právních předpisů členského státu, které nerozšířily oblast dotčeného osvobození od DPH, ale naopak ji omezily, nebyly v rozporu se zněním uvedeného ustanovení.

36 Je třeba konstatovat, že čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice je pro obdobný výklad vhodný. V rozsahu, v němž právní úprava členského státu omezuje působnost existující odchylky od zásady okamžitého odpočtu stanovené stejným článkem, je třeba se domnívat, že se na tuto právní úpravu uvedené ustanovení vztahuje a že tato právní úprava neporušuje čl. 17 odst. 1 téže směrnice.

37 Ostatně, jak již rozhodl Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Norbury Developments, odlišný výklad jedné z odchylek stanovených šestou směrnicí, podle kterého ji členský stát nemůže zrušit postupně, ačkoliv je oprávněn zachovat v platnosti existující osvobození, by byl v rozporu s cílem sledovaným touto směrnicí, který směřuje ke zrušení odchylek od této směrnice. Takový výklad by rovněž ohrozil jednotné používání šesté směrnice, jelikož členský stát by mohl být nucen zachovat všechna osvobození existující k datu vstupu uvedené směrnice v platnost, přestože by považoval současně za možné, vhodné a žádoucí v dotčené oblasti postupně zavést systém stanovený směrnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Norbury Developments, bod 20).

38 Ve věci v původním řízení je přitom třeba uvést, že přechodné ustanovení je pouze doprovodným časově omezeným opatřením, které má za cíl snížit dopad přechodu od pravidla jednoměsíčního odkladu k použití zásady okamžitého odpočtu na státní rozpočet k 1. červenci 1993.

39 Ostatně je třeba především konstatovat, že přechodné ustanovení, jak vyplývá ze spisu, umožňuje na rozdíl od toho, co vyplynulo z používání pravidla jednoměsíčního odkladu, nezanedbatelnému počtu osob povinných k dani, včetně zejména těch, které zahájily svou činnost po 1. červenci 1993, a těch, které mají pohledávku nepřesahující 10 000 FRF, se dovolávat od 1. července 1993 a bez jakéhokoliv omezení zásady okamžitého odpočtu.

40 Dále takové ustanovení rovněž umožňuje úročení pohledávek vzniklých po jeho zavedení, na rozdíl od pohledávek vyplývajících z použití pravidla jednoměsíčního odkladu.

41 Konečně přechodné ustanovení omezuje pohledávku osoby povinné dani za státní pokladnou pouze na částku referenčního odpočtu tím, že stanoví okamžitý odpočet rozdílu mezi touto částkou a celkovou částkou odpočitatelné DPH a zaručuje rozložené splacení částky referenčního odpočtu. Toto ustanovení tak nakonec umožnilo, aby zásada okamžitého odpočtu byla od roku 2002 použitelná ve Francii bez jakékoliv odchylky.

42 Jak uvedl generální advokát v bodech 52 a 53 svého stanoviska, z výše uvedeného vyplývá, že s výhradou ověření vnitrostátním soudem v každém konkrétním případě má přechodné ustanovení v zásadě za následek omezení působnosti pravidla jednoměsíčního odkladu.

43 Na položenou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že článek 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opatření, jako je přechodné ustanovení, přijaté v souvislosti se zrušením odchylného vnitrostátního ustanovení povoleného čl. 28 odst. 3 písm. d) téže směrnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ověřeno, že použití tohoto opatření v projednávaném případě omezuje účinky uvedeného odchylného vnitrostátního ustanovení.

## K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

**Článek 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice 77/388/EHS Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je přechodné ustanovení stanovené v zákoně č. 93-859 ze dne 22. června 1993 o opravném finančním zákoně na rok 1993, přijaté v souvislosti se zrušením odchylného vnitrostátního ustanovení povoleného čl. 28 odst. 3 písm. d) téže směrnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ověřeno, že použití tohoto ustanovení v projednávaném případě omezuje účinky tohoto odchylného vnitrostátního ustanovení.**

Podpisy.