ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. októbra 2010 *

Vo veci C-49/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 2. februára 2009,

Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Poľskej republike, v zastúpení: M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz a A. Rutkowska, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: poľština.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby (spravodajca), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. apríla 2010,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. júna 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Komisia Európskych spoločenstiev navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Poľská republika si tým, že uplatňuje zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 7 % na dodania, dovoz a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi vnútri Spoločenstva, nesplnila povinnosti,

ktoré jej vyplývajú z článku 98 v spojení s prílohou III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

Právny rámec

Právna úprava Únie

2 Smernica 2006/112 od 1. januára 2007 zrušuje a nahrádza šiestu smernicu 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“).

3 Článok 96 smernice 2006/112 zodpovedá článku 12 ods. 3 písm. a) prvému pododseku šiestej smernice a stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

4 Článok 97 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Od 1. januára 2006 do 31. decembra 2010 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.“

5 Článok 98 ods. 1 a 2 tejto smernice znie takto:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III…“

6 V súlade s článkom 99 ods. 1 smernice 2006/112 sa znížené sadzby stanovia ako percento základu dane, ktoré nesmie byť nižšie ako 5 %.

7 Článok 109 a nasl. smernice 2006/112 stanovujú podmienky, za ktorých môžu tieto členské štáty uplatňovať rozličné opatrenia v oblasti zníženej sadzby DPH dovtedy, kým sa neprijme konečný systém. Tieto opatrenia sa týkajú uplatňovania znížených sadzieb, ktoré sú nižšie ako 5 %, ponechania znížených sadzieb na tovary a služby iné ako tie, ktoré sú uvedené v prílohe III smernice 2006/112, alebo aj uplatňovania zníženej sadzby, ktorá nesmie byť nižšia ako 12 %.

8 Podľa článku 114 ods. 1 smernice 2006/112:

„Členské štáty, ktoré boli k 1. januáru 1993 povinné zvýšiť svoju štandardnú sadzbu platnú k 1. januáru 1991 o viac než 2 %, môžu na dodanie tovaru a poskytovanie služieb v kategóriách uvedených v prílohe III uplatňovať zníženú sadzbu nižšiu, než je minimum stanovené v článku 99.

Členské štáty uvedené v prvom pododseku môžu uplatňovať takúto sadzbu aj na reštauračné služby, detské odevy, detskú obuv a bývanie."

9 Článok 115 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 uplatňovali zníženú sadzbu na reštauračné služby, detské odevy, detskú obuv a bývanie, môžu naďalej uplatňovať takúto sadzbu na dodania tohto tovaru a poskytovanie týchto služieb."

10 Kapitola 5 hlavy VIII smernice 2006/112 s názvom „Dočasné ustanovenia" obsahuje v článkoch 123 až 130 ustanovenia, ktoré určitým členským štátom, ktoré pristúpili k Európskej únii 1. mája 2004, umožňuje poskytovať oslobodenie od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni na dodania určitých tovarov, ako aj uplatňovať zníženú sadzbu DPH na určité tovary.

11 Pokiaľ ide o Poľskú republiku, článok 128 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Poľsko môže naďalej poskytovať oslobodenie od dane s možnosťou odpočítania DPH zaplatenej na predchádzajúcom stupni na dodania niektorých kníh a odborných periodík do 31. decembra 2007.

2. Poľsko môže naďalej uplatňovať zníženú sadzbu najmenej vo výške 7 % na poskytovanie reštauračných služieb do 31. decembra 2007 alebo do zavedenia konečnej úpravy uvedenej v článku 402, pričom sa uplatní skorší dátum.

3. Poľsko môže do 30. apríla 2008 naďalej uplatňovať zníženú sadzbu vo výške najmenej 3 % na dodanie potravín uvedených v bode 1 prílohy III.

4. Poľsko môže do 30. apríla 2008 naďalej uplatňovať zníženú sadzbu vo výške najmenej 3 % na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré sú spravidla určené na použitie v poľnohospodárskej výrobe, okrem investičného majetku ako stroje alebo budovy uvedené v bode 11 prílohy III.

5. Poľsko môže do 31. decembra 2007 naďalej uplatňovať zníženú sadzbu najmenej vo výške 7 % na poskytovanie služieb pre výstavbu, rekonštrukciu a úpravu obytných priestorov, ktoré nie sú poskytované ako súčasť sociálnej politiky, okrem stavebných materiálov, a na dodania obytných budov alebo častí obytných budov pred prvým obývaním uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a).“

12 Tieto výnimky sa stanovili v rámci uskutočnených rokovaní v súvislosti s Aktom o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 236, 2003, s. 33, ďalej len „akt o pristúpení"). Sú uvedené v kapitole 9 bode 1 písm. a) až c) prílohy XII aktu o pristúpení.

13 Článok 24 aktu o pristúpení stanovuje:

„Opatrenia uvedené v prílohách V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII a XIV k tomuto aktu sa budú vo vzťahu k novým členským štátom uplatňovať za podmienok stanovených v týchto prílohách."

14 Príloha XII aktu o pristúpení sa nazýva „Zoznam uvedený v článku 24 Aktu o pristúpení: Poľsko". Kapitola 9 tejto prílohy s názvom „Dane" obsahuje bod 1, ktorý stanovuje uplatniteľné predpisy týkajúce sa spoločného systému DPH takýmto spôsobom:

„31977 L 0388: Šiesta smernica 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) v znení naposledy zmenenom a doplnenom predpisom:

— 32002 L 0038: smernica Rady 2002/38/ES zo 7. 5. 2002 (Ú. v. ES L 128…, s. 41).

a) Bez ohľadu na ustanovenia článku 12 ods. 3 písm. a) smernice 77/388/EHS je Poľsko oprávnené i) uplatňovať do 31. decembra 2007 oslobodenie a vrátenie dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni na dodávky niektorých kníh a špecializovanej periodickej tlače a ii) ponechať do uplynutia prechodného obdobia uvedeného v článku 28l smernice, najdlhšie však do 31. decembra 2007, v platnosti zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty najmenej vo výške 7 %, ktorej podliehajú reštauračné služby.

b) Bez ohľadu na ustanovenia článku 12 ods. 3 písm. a) smernice 77/388/EHS je Poľsko oprávnené ponechať v platnosti i) do 30. apríla 2008 zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške najmenej 3 %, ktorej podliehajú potraviny (vrátane nápojov okrem alkoholických nápojov) na ľudskú spotrebu a spotrebu zvierat; živé zvieratá, osivá, rastliny a zložky obvykle určené na použitie pri príprave potravín; výrobky obvykle určené na to, aby boli použité ako doplnok alebo náhrada potravín a dodávky tovarov a poskytovanie vecných služieb spravidla určené na použitie v poľnohospodárskej výrobe okrem hmotného majetku ako stroje alebo budovy, uvedené v bodoch 1 a 10 prílohy H k smernici, a ii) do 31. decembra 2007 zníženú sadzbu dane najmenej vo výške 7 %, ktorej podlieha poskytovanie služieb, ktoré nie sú poskytované ako súčasť sociálnej politiky, pre výstavbu, rekonštrukciu a úpravy obytných priestorov okrem stavebných materiálov a dodávky obytných budov alebo častí obytných budov pred prvým obývaním, ako je uvedené v článku 4 ods. 3 písm. a) smernice.

c) Na účely článku 28 ods. 3 písm. b) smernice 77/388/EHS je Poľsko oprávnené ponechať v platnosti oslobodenie medzinárodnej osobnej dopravy uvedenej v bode 17 prílohy F k smernici, od dane z pridanej hodnoty, pokiaľ bude splnená podmienka stanovená v článku 28 ods. 4 smernice, najdlhšie však pokiaľ bude ktorýkoľvek zo súčasných členských štátov uplatňovať rovnaké oslobodenie.“

Vnútroštátna právna úprava

15 Podľa článku 41 zákona o dani z pridanej hodnoty z 11. marca 2004 (Dz. U., č. 54, položka 535) v znení zmien a doplnení (ďalej len „zákon o DPH“) je štandartná sadzba DPH 22 %, je však možné sa od nej odchýliť. Článok 41 ods. 2 tohto zákona stanovuje naopak zníženú sadzbu dane vo výške 7 % na tovar a služby uvedené v jeho prílohe č. 3.

16 Príloha č. 3 zákona o DPH uvádza pod položkou 45 „dojčenské odevy a odevné doplnky“ a pod položkou 47 „detskú obuv“.

Konanie pred podaním žaloby

17 Komisia sa rozhodla začať konanie o nesplnení povinnosti podľa článku 226 ES, tvrdiac, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH vo výške 7 % na dodania, dovozy a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi v rámci Spoločenstva odporuje článku 98 v spojení s prílohou III smernice 2006/112. Listom z 23. marca 2007 vyzvala Poľskú republiku, aby predložila svoje pripomienky.

18 Vo svojej odpovedi z 22. mája 2007 Poľská republika tvrdí, že uplatňovanie zníženej sadzby DPH na dotknuté tovary patrí medzi opatrenia zamerané na podporu rodín a zvýšenie pôrodnosti v Poľsku, tak ako je uvedené v cieľoch „Lisabonskej stratégie“. Odvoláva sa aj na uplatňovanie zníženej sadzby DPH na tie isté tovary v Írsku,

Luxembursku a Spojenom kráľovstve. Napokon uvádza, že z dôvodu časového obmedzenia nemôže uplatňovanie spornej zníženej sadzby predstavovať skreslenie hospodárskej súťaže.

19 Keďže táto odpoveď Komisiu nepresvedčila, táto inštitúcia vydala 1. februára 2008 odôvodnené stanovisko, ktorým vyzvala Poľskú republiku, aby prijala požadované opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

20 Listom z 31. mája 2008 Poľská republika zotrvala na svojom stanovisku.

21 Keďže tvrdenia Poľskej republiky Komisiu nepresvedčili, rozhodla sa podať túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

22 Komisia vytýka Poľskej republike, že uplatňovaním zníženej sadzby DPH vo výške 7 % na dodania, dovoz a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi v rámci Spoločenstva porušila ustanovenia článku 98 v spojení s prílohou III smernice 2006/112.

23 Komisia pripomína, že cieľom smernice 2006/112 je harmonizovať DPH. Znížená sadzba DPH predstavuje výnimku z pravidla, preto je potrebné obmedziť jej uplatnenie na konkrétne a špecifické situácie, ktoré sú v tejto smernici jednoznačne uvedené.

24 Komisia zdôrazňuje, že článok 98 ods. 2 smernice 2006/112 jednoznačne stanovuje, že znížené sadzby sa uplatňujú na dodania tovarov týkajúce sa výlučne kategórií uvedených v prílohe III tejto smernice a že táto príloha neuvádza ani „dojčenské odevy a odevné doplnky“, ani „detskú obuv“.

25 Skutočnosť, že niektoré členské štáty ponechali zníženú sadzbu DPH na predmetné tovary na základe článku 114, ako aj článku 115 smernice 2006/112, ak ju uplatňovali k 1. januáru 1991, nepredstavuje argument, ktorý by aj Poľskej republike umožnil uplatňovať na uvedené tovary zníženú sadzbu DPH.

26 Komisia predovšetkým tvrdí, že na základe *ratio legis* sa článok 115 smernice 2006/112, ktorý zodpovedá článku 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992 (Ú. v. ES L 316, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202), týka výlučne členských štátov, ktoré boli členmi Európskeho spoločenstva v čase prijatia smernice 92/77, a prostredníctvom výnimky im umožňuje ponechať znížené sadzby DPH pod podmienkou, že tieto sadzby sa v členských štátoch uplatňovali k 1. januáru 1991 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. októbra 2001, Adam, C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 34).

27 Komisia zdôrazňuje, že Poľská republika nepatrila medzi členské štáty v čase prijatia smernice 92/77 a že akt o pristúpení nestanovuje, že tento členský štát môže využiť prechodné ustanovenia uvedené v článkoch 114 a 115 smernice 2006/112 (pozri analogicky rozsudok zo 7. marca 2002, Komisia/Fínsko, C-169/00, Zb. s. I-2433, bod 30).

28 Komisia subsidiárne tvrdí, že v každom prípade nie sú splnené podmienky na uplatnenie článku 115 smernice 2006/112.

29 Na jednej strane daň upravená zákonom zo 16. decembra 1972 o dani z obratu (jednotný text Dz. U. z roku 1983, č. 43, položka 191) v znení zmien a doplnení (ďalej len „zákon zo 16. decembra 1972“) k 1. januáru 1991 nepredstavovala DPH v zmysle článku 115 smernice 2006/112.

30 Na strane druhej Poľská republika k 1. januáru 1991 neuplatňovala zníženú sadzbu na predmetné tovary.

31 Poľská republika sa domnieva, že v súlade s právom Únie a najmä s článkom 115 smernice 2006/112 má právo ponechať zníženú sadzbu DPH na predmetné tovary a že túto možnosť podporujú sociálne úvahy, ktoré sú v súlade so všeobecnými cieľmi Únie.

32 Poľská republika zdôrazňuje, že politická situácia členského štátu počas rokovaní o podmienkach jeho pristúpenia môže podnietiť tento štát *expressis verbis* uviesť v zmluve o pristúpení kategórie oslobodenia, ktoré sú obzvlášť citlivé zo sociálneho

hľadiska alebo ktoré vyvolávajú zásadnú diskusiu pred pristúpením, táto skutočnosť však nemôže podporiť domnienku, podľa ktorej členský štát, ktorý ich obsah neprebral do podmienok aktu o pristúpení, nemôže uplatniť článok 115 smernice 2006/112.

33 Poľská republika zdôrazňuje, že v Poľsku sa k 1. januáru 1991 uplatňovala znížená sadzba na predaj tovarov, akými sú detské odevy a detská obuv, v súlade s ustanoveniami zákona zo 16. decembra 1972. Mechanizmus DPH v Poľsku, zriadený po nadobudnutí účinnosti zákona z 8. januára 1993 o dani na tovary a služby (Dz. U., č. 11, položka 50) v znení zmien a doplnení, sa veľmi podobal mechanizmu Únie, pretože sa podľa neho orientoval. Poľská republika na tieto tovary vždy uplatňovala zníženú sadzbu vo výške 7 %. Spĺňala teda podmienky uplatnenia článku 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice a v dôsledku toho aj článku 115 smernice 2006/112 napriek tomu, že sa toto ustanovenie neuviedlo v akte o pristúpení.

34 Tvrdenie Komisie, že akt o pristúpení neobsahuje ustanovenia zodpovedajúce zneniu článku 115 smernice 2006/112 pre predmetné tovary, hoci obsahuje ustanovenia o uplatňovaní zníženej sadzby na reštauračné služby a na bývanie, predstavuje *argumentum a contrario*, ktorý nemôže byť prípustný. Podľa Poľskej republiky zo skutočnosti, že určité ustanovenia uvádzajúce tovary a služby, na ktoré sa vzťahuje znížená sadzba DPH na základe výnimiek z ustanovení šiestej smernice, boli prebraté do ustanovení aktu o pristúpení, nemožno odvodiť, že iné tovary a služby uvedené výlučne v ustanoveniach sekundárneho práva nemôžu podliehať tejto sadzbe. Prebratie ustanovení sekundárneho práva do aktu o pristúpení môže mať iba výpovednú hodnotu.

35 Zamietnuť „novým“ členským štátom možnosť uplatniť článok 115 smernice 2006/112 by mohlo mať za následok zvýhodnenie „starých“ členských štátov. Podstatné rozdiely týkajúce sa výšky zdanenia – 10 % rozdiel v zdanení DPH – spôsobujú rozdiely v cenách tých istých výrobkov v rozličných členských štátoch, čo v súlade s odôvodneniami č. 4 a 7 tejto smernice skresľuje hospodársku súťaž na úrovni Spoločenstva.

36 Poľská republika tvrdí, že ponechanie zníženej sadzby DPH musí byť povolené zo sociálnych dôvodov, ktoré sa zhodujú s cieľmi Únie, a tie uvádzajú nielen hospodársky rast, ale aj sociálny pokrok.

37 Cieľom výnimiek z ustanovení smernice 2006/112 by bolo, ako to vyplýva z jej odôvodnenia č. 6 a z judikatúry, čo najviac znížiť negatívny dopad na ekonomiku a spoločnosť spôsobený príliš prísnou harmonizáciou (pozri analogicky rozsudky zo 6. júla 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Zb. s. I-6269, bod 22, a z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 24).

38 V tejto súvislosti Poľská republika pripomína, že už v štádiu správneho konania zdôraznila, že ponechanie zníženej sadzby DPH na predmetné tovary je nesmierne dôležité z hľadiska hospodárskeho rastu, ale najmä z hľadiska riešení smerujúcich k účinnej podpore nárastu pôrodnosti v Poľsku.

Posúdenie Súdnym dvorom

39 Je nepochybné, že k okamihu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku Poľská republika uplatňovala zníženú sadzbu DPH vo výške 7 % na predmetné tovary a že tieto tovary nie sú súčasťou kategórií tovarov a služieb uvedených v prílohe III smernice 2006/112, ktoré sú podľa článku 98 tejto smernice jediné, na ktoré sa môžu uplatňovať znížené sadzby. Je takisto nepochybné, že akt o pristúpení Poľska v tejto súvislosti nestanovuje výnimku.

40 Poľská republika však tvrdí, že takéto zdaňovanie zníženou sadzbou umožňuje článok 115 smernice 2006/112. Komisia predovšetkým tvrdí, že toto ustanovenie je uplatniteľné iba na štáty, ktoré boli členmi Spoločenstva v čase prijatia smernice 92/77, a subsidiárne uvádza, že v tejto veci nie sú splnené podmienky na uplatnenie uvedeného článku 115.

41 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 115 smernice 2006/112 je prechodným ustanovením, ktoré bolo do šiestej smernice zavedené smernicou 92/77 pôvodne ako článok 28 ods. 2 písm. d) a ktoré prostredníctvom výnimky umožňuje členským štátom, ktoré sú povinné prispôsobiť svoj systém DPH množstvu a úrovni harmonizovanej DPH, ponechať znížené sadzby DPH, ktoré uplatňovali na určité tovary a služby, pod podmienkou, že členské štáty tieto sadzby uplatňovali k 1. januáru 1991. Čo sa teda týka odchylného a prechodného režimu, článok 115 smernice 2006/112 sa musí vykladať doslovne (pozri analogicky rozsudok z 12. júna 2008, Komisia/Portugalsko, C-462/05, Zb. s. I-4183, bod 54).

42 V tejto súvislosti postačuje uviesť, že výnimka stanovená v uvedenom článku 115 sa viaže na splnenie dvoch kumulatívnych podmienok uplatnenia. Prvá požaduje, aby dotknutý členský štát k 1. januáru 1991 uplatňoval DPH v zmysle smernice 2006/112, alebo prinajmenšom systém zdaňovania vykazujúci tie isté charakteristické znaky ako

spoločný systém DPH. Druhou podmienkou je, aby v rámci uvedeného zdaňovania dodanie tovarov a poskytovanie služieb uvedených v tomto článku podliehalo k 1. januáru 1991 zníženej sadzbe.

43 Pokiaľ ide o prvú podmienku, Poľská republika uviedla, že spoločný systém DPH vo svojej vnútroštátnej právnej úprave zaviedla až zákonom o DPH. Je potrebné overiť, či sa poľská daň stanovená zákonom zo 16. decembra 1972 v znení platnom k 1. januáru 1991 môže prinajmenšom považovať za daň, ktorá je rovnocenná s DPH.

44 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že zásada spoločného systému DPH spočíva v tom, že na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je priamo úmerná cene tovarov a služieb bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a v distribučnom procese pred štádiom zdanenia. Pri každej transakcii je však DPH splatná až po odpočte sumy DPH, ktorá priamo zaťažila náklady na rôzne zložky ceny tovarov a služieb. Mechanizmus odpočítania je upravený tým spôsobom, že zdaniteľné osoby sú oprávnené od DPH, ktorú sú povinné zaplatiť, odpočítať sumy DPH, ktoré už predtým zaťažili tovary alebo služby; táto daň sa v každom štádiu ukladá iba na pridanú hodnotu a napokon ju znáša konečný spotrebiteľ (pozri rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, body 21 a 22).

45 Súdny dvor spresnil, ktoré sú podstatné charakteristické znaky DPH. Napriek niekoľkým rozdielom vo formulácii z jeho judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri, konkrétne všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba vybrala ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpočítanie DPH

uhradenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ (pozri rozsudky Banca popolare di Cremona, už citovaný, bod 28, ako aj z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 37).

46 Na to, aby sa daň nemohla považovať za rovnocennú s DPH, stačí, že nespĺňa jeden z uvedených charakteristických znakov (pozri v tomto zmysle uznesenie z 5. februára 2009, UAB Mechel Nemunas, C-119/08, bod 37).

47 Pokiaľ ide v tejto veci o druhý podstatný charakteristický znak DPH, je potrebné konštatovať, že zatiaľ čo sa DPH vyberá po každej transakcii až po štádium uvedenia do obehu a jej suma je úmerná k cene dodaných tovarov alebo služieb (pozri rozsudok KÖGÁZ a i., už citovaný, bod 39), z článkov 4 a 5 zákona zo 16. decembra 1972 vyplýva, že poľská daň platná k 1. januáru 1991 sa naproti tomu vyberá z hrubého obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou počas určitého obdobia.

48 Keďže poľská daň je vyrubená na základe opakovaných obratov, nemožno s presnosťou určiť výšku tejto dane prípadne prevedenej na klienta pri každom predaji tovarov alebo poskytnutí služieb, ani to, či vyhovuje podmienke proporcionality tejto sumy a ceny zaplatenej zdaniteľnej osobe (pozri rozsudok KÖGÁZ a i., už citovaný, bod 40).

49 Ďalej, pokiaľ ide o štvrtý podstatný charakteristický znak DPH, je potrebné uviesť, že zatiaľ čo mechanizmus DPH stanovuje odpočítanie splatnej dane alebo dane zaplatenej za všetky tovary alebo služby použité pre potreby svojich zdaniteľných činností,

na účely, že sa daň týka len pridanej hodnoty v štádiu výroby a odbytu, z údajov poskytnutých účastníkmi konania v odpovedi na písomné otázky, ktoré im položil Súdny dvor a z ich vyjadrení na pojednávaní vyplýva, že zákon zo 16. decembra 1972 nestanovuje právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ale umožňuje výlučné odpočítanie všeobecnej dane zaťažujúcej obrat na výstupe, teda dane zaťažujúcej na vstupe určité materiály alebo určité suroviny. Uvedená daň sa neuplatňuje na pridanú hodnotu tovarov alebo služieb, ale na celkovú sumu dosiahnutých ziskov.

50 Poľská republika však tvrdí, že článok 9 nariadenia ministra financií zo 17. apríla 1990 (Dz. U., č. 27, položka 156) v zásade oslobodzuje od dane z obratu predaj tovarov určených na zásobovanie, investície a konečnú úpravu.

51 Je nesporné, že existencia rozdielov v súvislosti s metódou, podľa ktorej sa vypočíta odpočítanie už zaplatenej dane, neuberá dani podstatný charakteristický znak DPH, ak sú také rozdiely skôr technickej povahy a nebránia tomu, aby táto daň pôsobila v podstate rovnakým spôsobom ako DPH, naopak daň zaťažujúca produkčné činnosti takým spôsobom, že nie je isté, či ju podobne ako daň zo spotreby, akou je DPH, napokon znáša konečný spotrebiteľ (rozsudok Banca popolare di Cremona, už citovaný, bod 31).

52 V tejto veci najmä z dôvodu nejasného fungovania rozličných oslobodení alebo stupňovitých zdaňovaní neexistuje istota, že zaťaženie poľskou daňou z obratu by sa skutočne prenieslo na konečného spotrebiteľa spôsobom charakteristickým pre daň zo spotreby, akou je DPH, aj keby viedla k tomu istému výsledku.

53 Z týchto úvah vyplýva, že daň z obratu uplatňovaná v Poľsku k 1. januáru 1991 nespĺňa podstatné charakteristické znaky DPH.

54 Keďže Poľská republika k 1. januáru 1991 neuplatňovala DPH v zmysle smernice 2006/112 a ani systém zdaňovania, ktorý by spĺňal podstatné charakteristické znaky DPH, nie sú splnené podmienky na uplatnenie článku 115 smernice 2006/112/ES.

55 Z uvedeného vyplýva, že Poľská republika bola povinná uplatňovať štandardnú sadzbu DPH na predmetné tovary.

56 Napokon v rozsahu, v akom Poľská republika zamýšľala uviesť samostatný dôvod na obranu, podľa ktorého uplatnenie zníženej sadzby DPH na predmetné tovary by malo za cieľ nárast pôrodnosti v Poľsku a prispievalo by k urýchleniu hospodárskeho rastu v duchu Lisabonskej stratégie, postačuje konštatovať, že takýto argument spoločensko-politického charakteru môže prípadne odôvodniť poskytnutie výnimky Radou Európskej únie zmenením smernice 2006/112, no naopak nemôže v rámci tejto žaloby o nesplnenie povinnosti z právneho hľadiska odôvodniť skutočnosť, že tento členský štát porušuje ustanovenia článku 98 ods. 2 smernice 2006/112.

57 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že Poľská republika si tým, že uplatňuje zníženú sadzbu DPH vo výške 7 % na dodania, dovoz a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi v rámci Spoločenstva, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 98 v spojení s prílohou III smernice 2006/112.

O trovách

58 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Poľskú republiku na náhradu trov konania a Poľská republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Poľská republika si tým, že uplatňuje zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške 7 % na dodania, dovoz a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi v rámci Spoločenstva, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 98 v spojení s prílohou III smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.**

2. **Poľská republika je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy