SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 28. oktobra 2010 *

V zadevi C-49/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 2. februarja 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata D. Triantafyllou in K. Herrmann, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Republiki Poljski, ki jo zastopajo M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz in A. Rutkowska, zastopniki,

tožena stranka,

* Jezik postopka: poljščina.

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, J. Malenovský in D. Šváby (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. aprila 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 10. junija 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Republika Poljska s tem, da je za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve uporabljala nižjo stopnjo davka na

dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v višini 7 %, ni izpolnila obveznosti iz člena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) v povezavi s Prilogo III k tej direktivi.

Pravni okvir

Ureditev Unije

2 Direktiva 2006/112 je z učinkom od 1. januarja 2007 razveljavila in nadomestila Šesto direktivo 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 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 Člen 96 Direktive 2006/112, ki je enak členu 12(3)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev."

4 Člen 97(1) Direktive 2006/112 določa:

„Od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2010 splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.“

5 Člen 98(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III. […]“

6 V skladu s členom 99(1) Direktive 2006/112 se nižje stopnje določijo kot odstotek od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 %.

7 Člen 109 in naslednji Direktive 2006/112 določajo pogoje, pod katerimi nekatere države članice do uvedbe dokončne ureditve uporabljajo različne ukrepe glede nižje stopnje DDV. Ti ukrepi se nanašajo na uporabo davčne stopnje, ki je nižja od 5 %, ohranitev nižje davčne stopnje za blago in storitve, ki niso navedene v Prilogi III k Direktivi 2006/112, ali uporabo nižje davčne stopnje, ki ni nižja od 12 %.

8 Člen 114(1) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice, ki so morale 1. januarja 1993 zvišati svojo splošno stopnjo, ki so jo uporabljale 1. januarja 1991, za več kot 2 %, lahko uporabljajo nižjo stopnjo, ki je nižja od najnižje stopnje iz člena 99, za dobave blaga in opravljanje storitev v kategorijah iz Priloge III.

Poleg tega lahko države članice iz prvega pododstavka uporabljajo takšno stopnjo za restavracijske storitve, otroška oblačila, otroško obutev in stanovanja."

9 Člen 115 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice, ki so 1. januarja 1991 uporabljale nižjo stopnjo za restavracijske storitve, otroška oblačila, otroško obutev in stanovanja, lahko za takšne dobave blaga ali opravljanje storitev takšno stopnjo še naprej uporabljajo."

10 Pod naslovom VIII Direktive 2006/112, poglavje 5, naslovljeno „Začasne določbe", v členih od 123 do 130 vsebuje določbe, na podlagi katerih lahko nekatere države članice, ki so pristopile k Evropski uniji 1. maja 2004, uporabljajo oprostitev s pravico do odbitka DDV, plačanega v fazi pred dobavo nekega blaga, in za nekatero blago uporabljajo nižjo stopnjo DDV.

11 V zvezi z Republiko Poljsko člen 128 Direktive 2006/112 določa:

„1. Poljska lahko do 31. decembra 2007 za dobavo določenih knjig in specialistične periodike uporablja oprostitev s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi.

2. Poljska lahko do 31. decembra 2007 ali do uvedbe dokončne ureditve iz člena 402, glede na to, kar je prej, za restavracijske storitve še naprej uporablja nižjo stopnjo, ki ni nižja od 7 %.

3. Poljska lahko do 30. aprila 2008 za dobavo živil iz točke (1) Priloge III še naprej uporablja nižjo stopnjo, ki ne sme biti nižja od 3 %.

4. Poljska lahko do 30. aprila 2008 za dobavo blaga in storitev iz točke (11) Priloge III, ki so praviloma namenjeni uporabi v kmetijski proizvodnji, vendar ne za proizvodna sredstva, kot npr. za stroje ali stavbe, še naprej uporablja nižjo stopnjo, ki ne sme biti nižja od 3 %.

5. Poljska lahko do 31. decembra 2007 za storitve gradnje, obnove in prezidave stanovanjskih objektov, ki se ne opravljajo v okviru socialne politike, z izjemo dobav gradbenih materialov, in za dobavo novozgrajenih stanovanjskih objektov ali delov stanovanjskih objektov iz točke (a) člena 12(1) še naprej uporablja nižjo stopnjo, ki ne sme biti nižja od 7 %.“

12 Te izjeme so bile uvedene v okviru pogajanj, na podlagi katerih je bil sprejet Akt o pogojih pristopa Češke republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2003, L 236, str. 33, v nadaljevanju: akt o pristopu). Navedene so v točki 1, od (a) do (c), poglavja 9 Priloge XII k aktu o pristopu.

13 Člen 24 akta o pristopu določa:

„Ukrepi, navedeni v Prilogah V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII in XIV k temu aktu, se za nove države članice uporabljajo pod pogoji, določenimi v teh prilogah."

14 Priloga XII k aktu o pristopu je naslovljena „Seznam iz člena 24 Akta o pristopu: Poljska". V točki 1 poglavja 9 te priloge, naslovljenega „Obdavčitev", je razglašena veljavnost predpisov o skupnem sistemu DDV tako:

„31977 L 0388: Šesta direktiva 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 (UL L 145 […], str. 1), kakor je bila nazadnje spremenjena z:

– 32002 L 0038: Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. 5. 2002 (UL L 128 […], str. 41).

a) Z odstopanjem od člena 12(3)(a) Direktive 77/388/EGS lahko Poljska (i) do 31. decembra 2007 uporablja oprostitev z vračilom davka, plačanega v predhodni fazi, od dobave določenih knjig in specialistične periodike in (ii) do 31. decembra 2007 ali do konca prehodnega obdobja iz člena 28(1) direktive, karkoli nastopi prej, ohrani nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ki ni nižja od 7 %, od gostinskih storitev.

b) Z odstopanjem od člena 12(3)(a) Direktive 77/388/EGS lahko Poljska ohrani (i) do 30. aprila 2008 nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ki ne sme biti nižja od 3 %, od živil (vključno s pijačami, vendar brez alkoholnih pijač) za prehrano ljudi in živali; od živih živali; od semen; od rastlin in sestavin, ki se običajno uporabljajo pri pripravi živil; od proizvodov, ki se običajno uporabljajo kot živilski dodatki ali nadomestki in od blaga in storitev, ki so praviloma namenjeni uporabi v kmetijski proizvodnji, vendar ne za proizvodna sredstva iz točk 1 in 10 Priloge H k direktivi, kot npr. za stroje ali stavbe, in (ii) do 31. decembra 2007 nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ki ne sme biti nižja od 7 %, od storitev v gradnji, obnovi in prezidavi stanovanjskih objektov, ki se ne opravljajo v okviru socialne politike, z izjemo dobav gradbenih materialov, in od prometa novozgrajenih stanovanjskih objektov ali delov stanovanjskih objektov iz člena 4(3)(a) direktive.

c) Za uporabo člena 28(3)(b) Direktive 77/388/EGS lahko Poljska, dokler se ne izpolni pogoj iz člena 28(4) direktive ali dokler se ista oprostitev uporablja za katerokoli sedanjo državo članico, karkoli nastopi prej, ohrani oprostitev davka na dodano vrednost od mednarodnega prevoza potnikov iz točke 17 Priloge F k direktivi.“

Nacionalna ureditev

15 V skladu s členom 41 zakona o davku na dodano vrednost z dne 11. marca 2004 (Dz. U 2004, št. 54, točka 535), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: zakon o DDV) je splošna stopnja DDV 22 %, mogoča pa so odstopanja. Nasprotno pa člen 41(2) poljskega zakona o DDV za blago in storitve, navedene v Prilogi št. 3, določa nižjo davčno stopnjo 7 %.

16 V Prilogi III k zakonu o DDV so pod točko 45 navedeni „oblačila in oblačilni dodatki za dojenčke“ in pod točko 47 „otroška obutev“.

Predhodni postopek

17 Ker je Komisija menila, da je uporaba nižje stopnje DDV v višini 7 % za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve v nasprotju s členom 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III k tej Direktivi, se je odločila začeti postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, določen v členu 226 ES. Z dopisom z dne 23. marca 2007 je Republiko Poljsko pozvala k predložitvi pripomb.

18 Republika Poljska je v odgovoru z dne 22. maja 2007 trdila, da uporaba nižje stopnje DDV za zadevno blago spada med ukrepe, namenjene podpori družin in spodbujanju rodnosti na Poljskem, kar je v skladu s cilji „lizbonske strategije“. Prav tako se je sklicevala na uporabo nižje stopnje DDV za enake proizvode na Irskem, v Luksemburgu

in Združenem kraljestvu. Nazadnje je menila, da ob upoštevanju časovne omejenosti sporne nižje davčne stopnje ni moglo priti do izkrivljanja konkurence.

19 Ker Komisije ta odgovor ni prepričal, je 1. februarja 2008 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je Republiko Poljsko pozvala, naj v dveh mesecih od prejema tega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.

20 Republika Poljska je v dopisu z dne 31. maja 2008 ponovila svoje stališče.

21 Ker argumenti Republike Poljske Komisije niso prepričali, se je odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Trditve strank

22 Komisija Republiki Poljski očita, da je z uporabo nižje stopnje DDV v višini 7 % za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve kršila člen 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III k tej direktivi.

23 Komisija opozarja, da je cilj Direktive 2006/112 uskladitev DDV. Ker nižja stopnja DDV pomeni izjemo od pravila, jo je treba uporabljati zgolj v konkretnih in posebnih primerih, jasno navedenih v tej direktivi.

24 Komisija poudarja, da člen 98(2) Direktive 2006/112 brez dvoma določa, da se nižje stopnje uporabljajo zgolj za dobave blaga iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi, v njej pa niso navedena „oblačila in oblačilni dodatki za dojenčke“ in „otroška obutev“.

25 Dejstvo, da so nekatere države članice ohranile nižjo stopnjo DDV za zadevne proizvode na podlagi členov 114 in 115 Direktive 2006/112, če so jo uporabljale 1. januarja 1991, ni argument, ki bi tudi Republiki Poljski dovoljeval, da za navedeno blago uporabi nižjo stopnjo DDV.

26 Komisija primarno trdi, da je *ratio legis* člena 115 Direktive 2006/112, ki je enak členu 28(2)(d) Šeste direktive, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 (UL L 316, str. 1), v tem, da je ta člen naslovljen le na države članice, ki so bile del Evropske skupnosti ob sprejetju Direktive 92/77, in tem dovoljuje, da izjemoma ohranijo nižje stopnje DDV, če so se te stopnje v teh državah članicah uporabljale 1. januarja 1991 (glej v tem smislu sodbo z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam, C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 34).

27 Poudarja, da Republike Poljske ni med imeni držav članic ob sprejetju Direktive 92/77 in da v aktu o pristopu ni določeno, da se lahko ta država članica sklicuje na prehodne določbe iz členov 114 in 115 Direktive 2006/112 (glej po analogiji sodbo z dne 7. marca 2002 v zadevi Komisija proti Finski, C-169/00, Recueil, str. I-2433, točka 30).

28 Komisija podredno trdi, da pogoja za uporabo člena 115 Direktive 2006/112 nikakor nista izpolnjena.

29 Prvič, 1. januarja 1991 naj davek, določen z zakonom z dne 16. decembra 1972 o prometnem davku (enotno besedilo Dz. U. 1983, št. 43, točka 191, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakon z dne 16. decembra 1972), ne bi bil DDV v smislu člena 115 Direktive 2006/112.

30 Drugič, Republika Poljska naj 1. januarja 1991 za zadevne proizvode ne bi uporabljala nižje stopnje.

31 Republika Poljska meni, da je v skladu s pravom Unije in zlasti na podlagi člena 115 Direktive 2006/112 upravičena ohraniti nižjo stopnjo DDV za zadevne proizvode in da to možnost krepijo socialni razlogi v skladu s splošnimi cilji Unije.

32 Republika Poljska poudarja, da čeprav lahko politični položaj neke države članice med pogajanji glede pogojev njenega pristopa to državo spodbudi, da v pristopni pogodbi izrecno navede vrste oprostitev, ki so posebej občutljive s socialnega vidika

ali ki povzročijo veliko razpravo pred pristopom, to ne more podpreti trditve glede nezmožnosti uporabe člena 115 Direktive 2006/112 za državo članico, ki ni vključila njihove vsebine v pogoje akta o pristopu.

33 Republika Poljska trdi, da se je 1. januarja 1991 na Poljskem nižja stopnja za prodajo blaga, med katerim so otroška oblačila in obutev, uporabljala v skladu z določbami zakona z dne 16. decembra 1972. Sistem DDV na Poljskem, uveden po začetku veljavnosti zakona z dne 8. januarja 1993 o davku na blago in storitve (Dz. U. 1993, št. 11, točka 50), kakor je bil spremenjen, naj bi bil zelo podoben sistemu Unije, saj naj bi bil njegova kopija. Republika Poljska naj bi torej vedno uporabljala nižjo 7-odstotno stopnjo za to blago. Tako naj bi izpolnila pogoje za uporabo člena 28(2)(d) Šeste direktive in zato člena 115 Direktive 2006/112, čeprav ta določba ni bila vključena v akt o pristopu.

34 Trditev Komisije, da akt o pristopu za zadevno blago ne vsebuje določb, ki ustrezajo besedilu člena 115 Direktive 2006/112, medtem ko vsebuje določbe v tem smislu v zvezi z uporabo nižje stopnje za restavracijske storitve in stanovanja, pomeni *argumento a contrario*, ki ga ni mogoče sprejeti. Republika Poljska meni, da zato, ker so bile nekatere določbe – v katerih so navedeni blago in storitve, za katere se uporablja nižja stopnja DDV na podlagi izjem od določb Šeste direktive – vključene v določbe akta o pristopu, ne moremo sklepati, da za drugo blago in storitve, izključno navedeno v določbah sekundarne zakonodaje, ne more veljati ta stopnja. Vključitev določb sekundarne zakonodaje v akt o pristopu bi lahko imela le deklarativno vrednost.

35 Posledica zavrnitve možnosti, da „nove“ države članice, uporabijo člen 115 Direktive 2006/112, bi bila dajanje prednosti „starim“ državam članicam. Velike razlike na ravni obdavčitve – v višini 10-odstotne stopnje DDV – bi tako povzročile razlike v cenah za enake proizvode v različnih državah članicah, kar bi v skladu z uvodnima izjavama 4 in 7 te direktive izkrivljalo konkurenco znotraj Skupnosti.

36 Republika Poljska trdi, da mora biti ohranitev nižje stopnje DDV dovoljena iz socialnih razlogov, ki so v skladu s cilji Unije, katerih namen je ne le gospodarska rast, temveč tudi socialni napredek.

37 Namen izjem od določb Direktive 2006/112 naj bi bil, kakor je razvidno iz njene uvodne izjave 6 in iz sodne prakse, kar najbolj zmanjšati negativne učinke preveč restriktivnega usklajevanja na gospodarstvo in družbo (glej po analogiji sodbi z dne 6. julija 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točka 22, in z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 24).

38 Republika Poljska v zvezi s tem opozarja, da že od upravnega postopka naprej poudarja, da je ohranitev nižje stopnje DDV za zadevne proizvode izredno pomembna z vidika njene gospodarske rasti in predvsem z vidika rešitev, s katerimi se skuša učinkovito spodbuditi povečanje stopnje rodnosti na Poljskem.

Presoja Sodišča

39 Ni dvoma, da je ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, Republika Poljska uporabljala nižjo stopnjo DDV v višini 7 % za zadevno blago, in da to ni del vrste blaga in storitev iz Priloge III k Direktivi 2006/112, za katere je v skladu s členom 98 te direktive možna le uporaba nižjih stopenj. Prav tako ni dvoma, da v aktu o pristopu v zvezi s tem ni določena izjema.

40 Republika Poljska pa trdi, da je to obdavčitev po nižji stopnji mogoče dovoliti na podlagi člena 115 Direktive 2006/112. Komisija primarno trdi, da se ta določba lahko uporablja le za države članice, ki so bile ob sprejetju Direktive 92/77 članice Skupnosti, in, podredno, da pogoja za uporabo navedenega člena 115 v obravnavanem primeru nista izpolnjena.

41 Najprej je treba opozoriti, da je člen 115 Direktive 2006/112 prehodna določba, ki je bila prvotno vključena v Šesto direktivo kot člen 28(2)(d), in sicer z Direktivo 92/77, ki državam članicam, ki so morale svoj sistem DDV prilagoditi številu in ravni usklajenega DDV, izjemoma dovoljuje, da ohranijo nižje stopnje DDV, ki jih uporabljajo za nekatere proizvode in storitve, pod pogojem, da so se te stopnje v teh državah članicah uporabljale 1. januarja 1991. Glede na to, da gre za sistem odstopanja in prehodno ureditev, je treba člen 115 Direktive 2006/112 razlagati ozko (glej po analogiji sodbo z dne 12. junija 2008 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-462/05, ZOdl., str. I-4183, točka 54).

42 V zvezi s tem zadošča poudariti, da morata biti za izjemo, določeno v navedenem členu 115, kumulativno izpolnjena dva pogoja. S prvim se zahteva, da je država članica 1. januarja 1991 uporabljala DDV v smislu Direktive 2006/112 ali vsaj sistem

obdavčitve z enakimi lastnostmi kot skupni sistem DDV. Z drugim pogojem se zahteva, da je za dobave blaga in opravljanje storitev, navedenih v zgornjem členu, v okviru navedene obdavčitve 1. januarja 1991 veljala nižja stopnja.

43 Republika Poljska je v zvezi s prvim pogojem navedla, da je skupni sistem DDV v notranjo zakonodajo uvedla šele z zakonom o DDV. Preveriti je torej treba, ali je poljski davek, določen z zakonom z dne 16. decembra 1972, kakršen je veljal 1. januarja 1991, mogoče šteti vsaj za davek, ki je enakovreden DDV.

44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev do faze maloprodaje, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se obračuna davek. Vendar je DDV dolgovan za vsako transakcijo šele potem, ko se odbije znesek DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene. Mehanizem odbitkov je urejen tako, da so davčni zavezanci od DDV, ki so ga dolžni plačati, upravičeni odbiti zneske vstopnega DDV, ki so že obremenili blago ali storitve, in da se davek v vsaki fazi obračuna le na dodano vrednost ter ga dokončno plača končni potrošnik (glej sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točki 21 in 22).

45 Sodišče je natančneje določilo, katere so bistvene značilnosti DDV. Kljub nekaterim redakcijskim razlikam iz sodne prakse izhaja, da so navedene značilnosti štiri, in sicer se davek na splošno uporabi za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; pobiranje tega davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tudi v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; davčni zavezanec od dolgovanega davka odbije zneske, plačane v predhodnih fazah

procesa, tako da se davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev davka na koncu prenesena na potrošnika (glej zgoraj navedeno sodbo Banca popolare di Cremona, točka 28, in sodbo z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 37).

46 Za to, da davka ni mogoče šteti za enakovrednega DDV, zadostuje, da nima ene od navedenih bistvenih lastnosti (glej v tem smislu sklep z dne 5. februarja 2009 v zadevi UAB Mechel Nemunas, C-119/08, točka 37).

47 V obravnavanem primeru je treba v zvezi z drugo bistveno značilnostjo DDV ugotoviti, da medtem ko se DDV obračunava za vsako transakcijo posebej v fazi trženja in je njegov znesek sorazmeren s ceno dobavljenega blaga ali opravljenih storitev (glej zgoraj navedeno sodbo KÖGÁZ in drugi, točka 39), je iz členov 4 in 5 zakona z dne 16. decembra 1972 razvidno, da je bil poljski davek, ki je veljal 1. januarja 1991, nasprotno, naložen na bruto promet, ki ga je davčni zavezanec imel v določenem obdobju.

48 Ker se poljski davek izračuna na podlagi periodičnega prometa, ni bilo mogoče natančno določiti zneska tega davka, ki se bo morda prenesel na stranko ob vsakem nakupu blaga, tako da ni bil izpolnjen pogoj sorazmernosti tega zneska s ceno, ki jo zaračuna davčni zavezanec (glej zgoraj navedeno sodbo KÖGÁZ in drugi, točka 40).

49 Nato je treba glede četrte bistvene značilnosti DDV poudariti, prvič, da medtem ko skupnostni sistem DDV določa odbitek davka, ki ga je treba plačati ali je bil plačan za blago ali storitve, ki se uporabljajo za obdavčljive transakcije, zato da se davek

obračuna le na dodano vrednost v dani fazi proizvodnje ali distribucije, je iz navedb, ki so jih stranke dale v odgovor na pisna vprašanja Sodišča, in iz razprave na obravnavi razvidno, da zakon z dne 16. decembra 1972 ni določal pravice do odbitka vstopnega davka, temveč je omogočal le odbitek vstopnih davkov, ki so bili obračunani za nekatere materiale ali nekatere surovine, od splošnega izstopnega prometnega davka. Navedeni davek se torej ni obračunaval od dodane vrednosti blaga in storitev, temveč od celotnega zneska prejetih dohodkov.

50 Republika Poljska pa trdi, da so bile s členom 9 uredbe ministra za finance z dne 17. aprila 1990 (Dz. U 1990, št. 27, točka 156) prometnega davka načeloma oproščene prodaje blaga za preskrbo, investiranje in dodelavo.

51 Vendar pa, čeprav je res, da obstoj razlik glede metode, po kateri se izračuna odbitek že plačanega davka, davku ne more odvzeti bistvene značilnosti DDV, če so te razlike bolj tehnične in ne preprečujejo, da ta davek v bistvu deluje enako kot DDV, pa to ne velja za davek, ki bremeni proizvodne dejavnosti tako, da ni gotovo, ali ga – enako kot davek na potrošnjo, kot je DDV – dokončno plača končni potrošnik (zgoraj navedena sodba Banca popolare di Cremona, točka 31).

52 Vendar v obravnavanem primeru zlasti zaradi nejasnosti različnih oprostitev ali verižnih obdavčitev ni nobene gotovosti, da bi bil poljski prometni davek dokončno obračunan končnemu potrošniku tako, kot je značilno za davek na potrošnjo, kakršen je DDV, niti da bi vodil do enakega rezultata kot DDV.

53 Iz zgornjih ugotovitev je razvidno, da prometni davek, ki je na Poljskem veljal 1. januarja 1991, ni imel bistvenih značilnosti DDV.

54 Ker Republika Poljska 1. januarja 1991 ni uporabljala DDV v smislu Direktive 2006/112 niti ni imela davčnega sistema, ki bi imel bistvene značilnosti DDV, pogoja za uporabo člena 115 Direktive 2006/112 nista izpolnjena.

55 Torej bi morala Republika Poljska za zadevne proizvode uporabljati običajno stopnjo DDV.

56 Nazadnje, glede tega, da je Republika Poljska želela oblikovati samostojen razlog, naveden v obrambo, na podlagi katerega je bila uporaba nižje stopnje DDV za zadevno blago namenjena rasti stopnje rodnosti na Poljskem in prispevanju k pospešitvi gospodarske rasti kar je tudi eden od ciljev lizbonske strategije, zadostuje ugotovitev, da taka trditev socialnopolitične narave – čeprav lahko morebiti upraviči priznanje izjeme s strani Sveta Evropske unije, tako da ta spremeni Direktivo 2006/112 – nasprotno, ne more, s pravnega vidika, v okviru te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, upravičiti, da ta država članica krši določbe člena 98(2) Direktive 2006/112.

57 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Republika Poljska s tem, da je za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve uporabljala nižjo stopnjo DDV v višini 7 %, ni izpolnila obveznosti iz člena 98 Direktive 2006/112 v povezavi s Prilogo III k tej Direktivi.

Stroški

58 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Republiki Poljski naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Republika Poljska s tem, da je za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve uporabljala nižjo stopnjo davka na dodano vrednost v višini 7 %, ni izpolnila obveznosti iz člena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s Prilogo III k tej Direktivi.

2. Republiki Poljski se naloži plačilo stroškov.

Podpisi