STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT
přednesené dne 10. června 2010[1]

I – Úvod

1. Komise má výhrady k provedení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[2] (dále jen „směrnice 2006/112“) Polskem. Jedná se konkrétně o sníženou sazbu DPH ve výši 7 % pro kojenecké ošacení, oděvní doplňky a dětskou obuv. Podle Komise Polsko tím, že uplatňuje sníženou sazbu, porušuje článek 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112. Polsko nepopírá uplatňování snížené sazby DPH, ale je toho názoru, že je to odůvodněno jak sociálně-politickými důvody, tak na základě článku 115 směrnice 2006/112.

2. Rozhodující skutečností pro řešení projednávané věcí je v zásadě otázka časové působnosti článku 115 směrnice 2006/12 v Polsku. Uvedené ustanovení umožňuje členským státům, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu mimo jiné u dětského ošacení a dětské obuvi, pokračovat v uplatňování snížené sazby. Nicméně Polsko nebylo členem Evropského společenství ani k datu stanovenému v článku 115 směrnice 2006/112, ani při přijímání odpovídající předchozí právní úpravy v šesté směrnici[3]. Proto vyvstává otázka, zda se Polsko přesto může opírat o uvedený předpis a nadále používat zvláštní úpravu existující k 1. lednu 1991, nebo jsou pro něj relevantní pouze článek 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112, jakož i článek 128 téže směrnice a pravidla přijatá v aktu o přistoupení.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

3 — Tato právní úprava se dříve nacházela v čl. 28 odst. 2 písm. d) 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), ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. L 316; Zvl. vyd. 09/01, s. 202), dále jen „šestá směrnice“.

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

1. Akt o přistoupení z roku 2003

3. Článek 24 aktu o přistoupení z roku 2003 [4] zní:

„Opatření uvedená v seznamech v přílohách V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII a XIV tohoto aktu se uplatňují ve vztahu k novým členským státům za podmínek stanovených v těchto přílohách."

4. Příloha XII aktu o přistoupení obsahuje seznam *acquis communautaire*, jež se týká se Polska. Kapitola 9 – Daně – bod 1 uvedené přílohy prohlásil za použitelná pravidla o společném systému DPH:

„31977 L 0388: Šestá 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, 13.6.1977, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. I-23), naposledy pozměněná:

– 32002 L 0038: směrnicí Rady 2002/38/ES ze dne 7.5.2002 (Úř. věst. L 128, 15.5.2002, s. 41).

a) Odchylně od čl. 12 odst. 3 písm. a) směrnice 77/388/EHS může Polsko i) do 31. prosince 2007 uplatňovat osvobození s vrácením daně zaplacené na předchozím stupni u dodávek některých knih a odborných časopisů a ii) do 31. prosince 2007 nebo do konce přechodného období podle článku 28l směrnice, podle toho, co nastane dříve, zachovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 7 %, na poskytování stravovacích služeb.

b) Odchylně od čl. 12 odst. 3 písm. a) směrnice 77/388/EHS může Polsko zachovat

4 — Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. L 236, s. 33).

i) do 30. dubna 2008 sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 3 %, na potraviny (včetně nápojů, avšak vyjma alkoholické nápoje) pro lidskou spotřebu a spotřebu zvířaty; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin; a na dodání zboží a poskytování služeb obvykle určených k použití v zemědělské produkci, vyjma investiční majetek, jako jsou stroje nebo budovy, podle bodů 1 a 10 přílohy H uvedené směrnice, a ii) do 31. prosince 2007 sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 7 %, na poskytování služeb, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, pro stavbu, renovaci a přestavbu objektů určených pro bydlení nebo jejich částí, s výjimkou stavebních materiálů, a pro obytné budovy dodané před jejich prvním obydlením podle čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.

c) Pro účely čl. 28 odst. 3 písm. b) směrnice 77/388/EHS může Polsko pokračovat v osvobození od daně z přidané hodnoty u mezinárodní přepravy cestujících podle bodu 17 přílohy F směrnice, dokud nebude splněna podmínka stanovená v čl. 28 odst. 4 směrnice nebo po dobu, kdy je stejné osvobození uplatňováno některým stávajícím členským státem, podle toho, co nastane dříve."

2. Směrnice 2006/112

5. Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby."

6. Článek 97 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví, že od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.

7. Článek 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 zní:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[…]“

8. Podle čl. 99 odst. 1 směrnice se snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %.

9. Kapitola 4 hlavy VIII směrnice 2006/112 (články 109 až 122) stanoví podmínky, za kterých členské státy mohou do zavedení konečného režimu na úrovni Společenství stanovit osvobození od daně s nárokem na odpočet DPH odvedené v předchozím stupni, které se odchylují od obecných pravidel, nebo snížené sazby DPH.

10. Podle čl. 114 odst. 1 směrnice 2006/112:

„Členské státy, které byly k 1. lednu 1993 povinny zvýšit svou základní sazbu uplatňovanou k 1. lednu 1991 o více než 2 %, mohou u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III, uplatňovat sníženou sazbu […] Členské státy uvedené v prvním pododstavci mohou uplatňovat tuto sazbu i u […] dětského ošacení, dětské obuvi a bydlení.“

11. Článek 115 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu u […] dětského ošacení, dětské obuvi a bydlení, mohou pokračovat v uplatňování uvedené sazby u dodání tohoto zboží nebo u poskytnutí těchto služeb.“

12. Článek 115 směrnice 2006/112 doslovně přejímá ustanovení čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992 [5].

13. Kapitola 5 hlavy VIII směrnice 2006/112, nadepsaná „Dočasná ustanovení“, v článcích 123 až 130 obsahuje ustanovení povolující některým členským státům, které přistoupily k EU dne 1. května 2004, aby uplatňovaly osvobození od daně s nárokem na odpočet DPH odvedené v předchozí fázi u dodání určitého zboží, jakož i používaly sníženou sazbu DPH na určité zboží.

5 — Uvedené výše v poznámce pod čarou 3.

14. Na základě ustanovení aktu o přistoupení článek 128 směrnice 2006/112 stanoví pro Polsko následující zvláštní právní úpravu:

„1. Polsko může do 31. prosince 2007 poskytovat osvobození od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni u dodání některých knih a odborných časopisů.

2. Polsko může nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 7 %, u poskytnutí restauračních služeb, a to do 31. prosince 2007 nebo do zavedení konečného režimu podle článku 402, podle toho, co nastane dříve.

3. Polsko může do 30. dubna 2008 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 3 %, u dodání potravin podle bodu l přílohy III.

4. Polsko může do 30. dubna 2008 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 3 %, u dodání zboží a poskytnutí služeb obvykle určených k použití v zemědělské výrobě, vyjma investiční majetek, jako jsou stroje nebo budovy, podle bodu 11 přílohy III.

5. Polsko může do 31. prosince 2007 nadále uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 7 %, u poskytnutí služeb, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, pro stavbu, renovaci a přestavbu objektů určených pro bydlení nebo jejich částí, s výjimkou stavebních materiálů, a u dodání obytných budov nebo jejích částí před jejich prvním obydlením podle čl. 12 odst. 1 písm. a).“

B – *Vnitrostátní právní úprava*

15. Podle článku 41 polského zákona ze dne 11. března 2004 o DPH (dále jen „polský zákon o DPH“) činí základní sazba daně z přidané hodnoty 22 %; z této sazby však existují výjimky. V souladu s tím čl. 41 odst. 2 uvedeného zákona stanoví, že pro zboží a služby uvedené v jeho příloze III činí snížená sazba 7 %.

16. Příloha III výše uvedeného zákona v 45. položce uvádí „kojenecké ošacení a oděvní doplňky“ a v 47. položce „dětskou obuv“.

III – Postup před zahájením soudního řízení a návrhová žádání účastníků řízení

17. Komise zaslala dne 23. března 2007 Polské republice výzvu dopisem. V ní uvedla, že

Polsko používá sníženou sazbu DPH pro kojenecké ošacení a doplňky a pro dětskou obuv, čímž porušuje článek 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112.

18. Polsko se vyjádřilo ke skutkovému stavu v dopisu ze dne 22. května 2007. Vzhledem k tomu, že Komise nebyla přesvědčena argumenty na obranu, které byly uvedeny v odpovědi Polska, zaslala mu dne 1. února 2008 odůvodněné stanovisko, ve kterém jej vyzvala ke splnění povinnosti vyplývajících z práva Společenství ve lhůtě dvou měsíců.

19. Polsko odpovědělo na odůvodněné stanovisko dne 31. května 2008. Komise setrvala na svém postoji a dne 2. února 2009 podala projednávanou žalobu, došlou kanceláři Soudního dvora dne 3. února 2009, ve které navrhuje, aby Soudní dvůr:

– určil, že Polská republika tím, že podle čl. 41 odst. 2 zákona o DPH ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004 ve spojení s položkami 45 a 47 přílohy III tohoto zákona uplatňovala sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 7 % na dodání, dovoz a na pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků, jakož i dětské obuvi uvnitř Společenství, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice;

– uložil Polské republice náhradu nákladů řízení.

20. Polsko navrhuje zamítnutí žaloby a uložení nákladů řízení Komisi.

IV – Analýza

21. Podle článku 96 směrnice 2006/112 členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb.

22. Odchylně od toho článek 98 směrnice umožňuje použití jedné nebo dvou snížených sazeb pro dodání zboží a poskytnutí služeb vyjmenovaných v příloze III. Dodání kojeneckého ošacení, oděvních doplňků a dětské obuvi (dále jen „dotyčné výrobky“) zdaněné sníženou sazbou ve výši 7 % nepochybně není

uvedeno v příloze III. V důsledku toho článek 98 směrnice neumožňuje podrobit dodání dotyčných výrobků snížené sazbě.

23. Polsko se však opírá o článek 115 směrnice 2006/112. Podle uvedeného ustanovení členské státy, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu u dětského ošacení, dětské obuvi a bydlení, mohou pokračovat v uplatňování uvedené sazby.

24. Komise odmítá použitelnost uvedeného ustanovení na Polsko. Uvádí, že dočasné ustanovení bylo původně zavedeno ve směrnici 92/77 jako čl. 28 odst. 3 písm. b) a vztahuje se pouze na státy, které již byly členskými státy Společenství v době přijetí směrnice 92/77. Komise dodává, že dočasná ustanovení byla v rozporu s harmonizačním cílem směrnice, a v důsledku toho musí být vykládána striktně. Členské státy, které přistoupily později, se mohou odvolávat pouze na výjimky, jejichž použití bylo stanoveno aktem o přistoupení. Akt o přistoupení Polsku neumožňuje používat sníženou sazbu DPH odchylující se od obecného systému sazby DPH pro dodání výrobků dotčených v projednávané věci.

25. Polsko je naopak toho názoru, že znění článku 115 směrnice 2006/112 nezakazuje použití na Polsko. Pokud by byla použitelnost tohoto ustanovení na Polsko vyloučena, jednalo by se o diskriminaci ve srovnání s jinými členskými státy. Použitelnost takového ustanovení o výjimce je mimoto odůvodněna na základě sociálně-politických důvodů.

A – *Použití ustanovení na Polsko*

26. Článek 24 aktu o přistoupení, nadepsaný „Přechodná opatření“, stanoví: „Opatření uvedená v seznamech v přílohách […] XII […] tohoto aktu se uplatňují ve vztahu k novým členským státům za podmínek stanovených v těchto přílohách“.

27. Příloha XII kapitola 9 („Daně“) bod 1 mimo jiné uvádí šestou směrnici 77/388, naposledy pozměněnou směrnicí 2002/38/ES. To zahrnuje rovněž veškeré změny provedené směrnicemi v letech 1977 až 2002. Bod 1 písm. a) až c) uvádí odchylky od šesté směrnice, konkrétně od čl. 12 odst. 3 písm. a) a čl. 28 odst. 3 písm. b), které jsou použitelné na Polsko. Akt o podmínkách přistoupení

nestanoví odchylky od čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice.

28. Při neexistenci specifických omezení nebo výhrad přistupující stát akceptuje *veškerá* práva a povinnosti vyplývající z *acquis communautaire*[6]. V důsledku toho jsou taková ustanovení stanovící odchylky, jakým je čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice nebo článek 115 směrnice 2006/112, v zásadě použitelná na členské státy, které přistoupily v roce 2004, pokud akt o přistoupení nestanovil zvláštní právní úpravu. Tak tomu v případě dotyčných výrobků není.

29. Takový argument nemůže být vyvrácen skutečností, že v době přijetí směrnice 92/77, která původně zavedla dotčené ustanovení, nebylo Polsko členem Společenství. Pravidla týkající se převzetí *acquis communautaire* v aktu o přistoupení mají totiž za cíl právě to, aby se použitelnost aktů, které byly přijaty před přistoupením, rozšířila na nový členský stát. Rovněž není zřejmé, že by směrnice 92/77 byla jakýmkoliv způsobem vyloučena z *acquis communautaire* převzatého Polskem na základě přistoupení.

6 — Viz též stanovisko generálního advokáta Tesaura ze dne 7. května 1991, Komise v. Španělsko (C-35/90, Recueil, s. I-5073, bod 6).

30. Naopak, Komise patrně z článku 24 aktu o přistoupení ve spojení s ustanoveními uvedené přílohy dovozuje, že pouze běžný režim šesté směrnice se stal nedílnou součástí převzatého *acquis communautaire*. Zvláštní právní předpisy byly převzaty pouze v rozsahu, v němž byly uvedeny v příloze, a to ve formě v ní stanovené úpravy.

31. Nicméně ani znění, ani systematika ustanovení aktu o přistoupení neposkytují oporu pro takový výklad. Naopak bod 1 písmena a) až c) kapitoly 9 „Daně“ přílohy XII aktu o přistoupení výslovně stanoví *odchylky* od těchto výjimek upravených v šesté směrnici. Uvedená legislativní technika je založena na předpokladu, že se odchylky v zásadě použijí na přistupující členské státy. To je rovněž zdůrazněno zněním přílohy XII kapitoly 9 bodu 1 písm. c) aktu o přistoupení, který stanoví: „*Pro účely článku 28* […] může Polsko pokračovat v osvobození od daně z přidané hodnoty u mezinárodní přepravy cestujících […]“ [zvýraznění provedeno autorkou stanoviska].

32. Pokud by naopak výjimky nebyly na nové členské státy použitelné *ab intio,* nemusely by být měněny aktem o přistoupení. Spíše by bylo třeba přijmout nové odchylky ve prospěch přistupujících států.

33. I z důvodů právní jistoty nelze z neexistence úpravy v aktu o přistoupení dovodit nepoužitelnost některých ustanovení šesté směrnice, která jsou podle svého znění použitelná bez omezení, na přistupující státy. V zájmu jasnosti by akt o přistoupení musel uvádět nejen změněné odchylky, které jsou použitelné, ale rovněž všechny výjimky, které se v souhrnu na přistupující státy nevztahují.

34. Komise se konečně na podporu své argumentace opírá o právní úpravu týkající se sníženého zdanění u bydlení. Zdanění služeb spojených s výstavbou, renovacemi a přestavbou objektů určených k bydlení, je, pokud jde o Polsko, upraveno přílohou XII kapitolou 9 bodem 1 písm. b) aktu o přistoupení a čl. 128 odst. 5 směrnice 2006/112. Krom toho článek 115 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu u bydlení, aby pokračovaly v uplatňování uvedené sazby. Pokud by uvedené ustanovení bylo rovněž použitelné na státy přistupující později, pro Polsko by existoval dvojí právní základ snížení sazby.

35. Takovým argumentem nicméně nejsem přesvědčena.

36. Článek 128 směrnice 2006/112 stanoví pro Polsko zvláštní pravidlo, které se odchyluje od obecného pravidla stanoveného v článku 115, pokud jde o použití snížené sazby pro bytovou výstavbu. Zatímco článek 115 směrnice 2006/112 skutečně umožňuje použití snížené sazby na bydlení bez jakéhokoliv časového omezení, pokud taková sazba byla použitelná k 1. lednu 1991, zvláštní pravidlo stanovené v aktu o přistoupení, které bylo převzato v článku 128 směrnice 2006/112, na jedné straně omezuje použití snížené sazby do 31. prosince 2007. Na straně druhé odchylka stanovená pro Polsko byla změněna článkem 128 směrnice v tom smyslu, že se neváže na existenci snížení k 1. lednu 1991, ale použije se rovněž na snížené sazby zavedené později.

37. Vzhledem k tomu, že na rozdíl od bydlení neexistuje zvláštní úprava pro dodání dětského ošacení a obuvi, zůstává odchylka stanovená v článku 115 pro všechny členské státy beze změny v platnosti. Pokud by smluvní strany chtěly rovněž změnit použití tohoto ustanovení na Polsko či jej úplně vyloučit, bylo by nezbytné, aby přijaly odpovídající úpravu v aktu o přistoupení.

38. V důsledku toho *acquis communautaire* převzaté Polskem při jeho přistoupení zahrnuje rovněž odchylku stanovenou v článku 115 směrnice 2006/112.

39. Nicméně zůstává otázkou, zda z obsahu a účelu článku 115 vyplývá, že uvedené ustanovení není použitelné na stát, který je v situaci Polska, protože k 1. lednu 1991 ještě nebyl členem Společenství.

40. Nicméně, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku Optimus-Telecomunicações, v případě přistoupení, pokud v aktu o přistoupení nebo jiném aktu Společenství neexistuje ustanovení, které stanoví opak, platí odkaz na datum stanovené právem Společenství rovněž pro přistupující stát, i když toto datum předchází datu přistoupení [7].

41. Jak jsem již uvedla, akt o přistoupení neobsahuje žádnou skutečnost, podle které by se čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice (nebo článek 115 směrnice 2006/112) nepoužil na přistupující státy.

42. Ani ze samotného znění citovaných ustanovení nelze dojít k jinému závěru. Podle nich členské státy, které již k 1. lednu 1991 používaly sníženou sazbu pro dotyčné výrobky, mohou pokračovat v jejím používání. Uvedená ustanovení nepožadují, aby dotyčný členský stát byl členem již k referenčnímu datu 1. ledna 1991, a to navzdory skutečnosti, že směrnice 2006/112 takové stanovení data vůči členským státům používá [8]. Neexistence takového časového údaje hovoří ve prospěch domněnky, podle které je článek 115 použitelný na členské státy, které k Evropské unii přistoupily teprve později, pokud k rozhodnému datu používaly odpovídající pravidlo.

43. Podle čistě doslovného výkladu je tedy ustanovení použitelné rovněž na Polsko. Pokud je znění právního předpisu Společenství jasné a není možné odlišně vykládat jeho různá jazyková znění, je doslovný výklad vodítkem, pokud jde o správný výklad takového předpisu [9].

7 — Rozsudek ze dne 21. června 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Sb. rozh. s. I-4985, bod 32).

8 — Viz čl. 379 odst. 1 směrnice 2006/112, založený na příloze XV, části IX, bodu 2 písm. m) aktu o přistoupení Rakouska, Finska a Švédska (Úř. věst. 1994, C 241, s. 355).

9 — Viz stanovisko generální advokátky Sharpston ze dne 25. ledna 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Sb. rozh. s. I-4985, bod 45).

44. Nicméně pokud jde o použití ustanovení na Polsko, musí být stávající výklad posouzen ve světle cíle směrnice sledovaného zákonodárcem Společenství, který spočívá ve vytvoření jednotného systému DPH.

45. Jak již Soudní dvůr opakovaně rozhodl [10], ustanovení šesté směrnice, která stanoví výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého dodání zboží nebo poskytnutí služby za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani, je třeba vykládat striktně.

46. V tomto ohledu představuje článek 115 směrnice 2006/112 výjimku, která vytváří situaci opačnou k cíli směrnice, totiž použití snížené sazby DPH na další plnění, nežli jsou plnění stanovená směrnicí. V důsledku toho je sporné, zda závěry Soudního dvora v rozsudku Optimus-Telecomunicações [11], pokud jde o směrnici Rady ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů [12], mohou být bez dalšího přeneseny na okolnosti projednávané věci. Uvedená věc, na rozdíl od věci projednávané, se totiž týkala vazby na právní stav, který existoval před referenčním datem předcházejícím přistoupení, za účelem dosažení právního stavu, který se blíží harmonizačnímu cíli směrnice.

47. Nicméně i úzký výklad ustanovení nebrání jeho použití na Polsko. Směrnice je založena na postupu po etapách, protože harmonizace daní z obratu obnáší v členských státech změny daňové struktury a citelné důsledky v rozpočtové, hospodářské a sociální oblasti [13]. Rovněž další státy mohou v současnosti používat sníženou sazbu pro dotyčné výrobky, takže cíle úplné harmonizace nebylo v každém případě dosud dosaženo, nezávisle na použití ustanovení na Polsko.

48. Pro použití výjimek na Polsko hovoří mimoto jejich účel a smysl: navzdory postupu harmonizace musí mít občané členských států možnost využívat některá sociální zvýhodnění, na která jsou zvyklí. Směrnice výslovně

10 — Rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 34); ze dne 8. května 2003, Komise v Francie (C-384/01, Recueil, s. I-4395, bod 28); ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, body 15 a 16), a ze dne 6. července 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Sb. rozh. s. I-6269, bod 23).

11 — Uvedeném výše v poznámce pod čarou 7.

12 — Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122).

13 — Viz šestý bod odůvodnění směrnice 2006/112.

povoluje zachování tohoto stavu, který je sám o sobě v rozporu s harmonizovaným systémem, aby se zamezilo sociálním otřesům.

49. Okamžité zrušení snížené sazby uplatňované na dětské ošacení a obuv by vedlo k podstatnému zvýšení daňové zátěže pro rodiny s dětmi. Členským státům v roce 1992 bylo k zamezení takového stavu dovoleno zachovat snížení DPH z takového zboží na základě sociálně-politických důvodů, které k referenčnímu datu existovaly. Polsko se v době svého přistoupení nacházelo ve srovnatelné situaci jako členské státy, které byly členy Společenství již v roce 1992.

50. Takový důsledek případně zahrnuje soutěžní zvýhodnění polských hospodářských subjektů, jelikož jejich plnění jsou daňově zvýhodněná. Jejich postavení se ale v tomto ohledu neliší od osob povinných k dani v jiných členských státech, které uplatňovaly snížení již v roce 1991. Neuplatnění výjimky na členské státy, které přistoupily později, by právě vedlo k nerovnému zacházení s takovými státy. Byly by v zásadě podrobeny silnější harmonizaci nežli státy, které již byly členy v době přijetí právní úpravy.

51. Podle Komise je tato posílená harmonizace ve vztahu k novým členským státům odůvodněná, protože tyto státy převzaly *acquis communautaire* v pozdější fázi. Použití zvláštní právní úpravy na členské státy, které přistoupily v roce 2004, by snížilo dosaženou úroveň harmonizace.

52. Pokud však Polsko od 1. ledna 1991 používalo příslušnou sníženou sazbu DPH na dotyčné výrobky, nachází se ve stejné situaci jako tehdejší členské státy s jediným rozdílem v tom, že polská daň byla nejprve založena pouze na vnitrostátním právu, zatímco dřívější členské státy mohly pokračovat v používání odpovídající právní úpravy na základě oprávnění poskytnutého směrnicí. Za takových okolností použití článku 115 směrnice 12006/112 na Polsko nevede ani ke snížení úrovně harmonizace, ani k posílené harmonizaci, ale zachovává pouze *status quo*.

53. I když se jeví jako žádoucí odstranit četné odchylky, které směrnice umožňuje, takové odstranění by se muselo všech členských

států dotknout stejně, pokud se na základě starší právní úpravy nachází ve srovnatelné situaci.

54. V důsledku toho je v této fázi třeba konstatovat, že článek 115 směrnice 2006/112 přiznává i Polsku právo pokračovat v uplatňování snížené sazby DPH na dodání kojeneckého ošacení, oděvních doplňků a dětské obuvi, pokud ji uplatňovalo již k 1. lednu 1991.

1. Situace upravené článkem 115 směrnice 2006/112

55. V důsledku toho je třeba zkoumat, zda jsou podmínky, které článek 115 směrnice 2006/112 stanoví pro použití snížené sazby DPH na dodání dotyčných výrobků, v případě Polska skutečně splněny.

56. Komise se k této otázce ve své žalobě nevyjádřila, a to ani podpůrně.

57. Polská vláda ve své žalobní odpovědi uvedla, že podle zákona ze dne 16. prosince 1972 o dani z obratu se snížená sazba k 1. lednu 1991 uplatňovala na dětské ošacení a dětskou obuv. Režim DPH zavedený zákonem ze dne 8. ledna 1993 o dani ze zboží a služeb byl vytvořen podle sytému DPH na úrovni Společenství. Na základě uvedených předpisů se v Polsku nepřetržitě uplatňovala na dotyčné výrobky 7% sazba.

58. Komise upustila od předložení repliky, protože žalovaná neuvedla nové argumenty a Komise již odpověděla na veškeré již uplatněné argumenty na obhajobu. V důsledku toho mohou být argumenty Polska považovány za argumenty, které Komise akceptovala. Veškeré pozdější argumenty Komise tak musí být odmítnuty na základě čl. 42 odst. 2 jednacího řádu jakožto opožděné.

59. Soudní dvůr je nicméně rovněž povinen zkoumat argumenty na obranu uplatněné Polskem, i když je Komise nezpochybnila. Soudní dvůr, aby získal bližší obraz o právním stavu v Polsku od 1. ledna 1991, vyzval obě účastnice řízení, aby písemně odpověděly na otázku, zda podmínky použití článku 115 směrnice 2006/112 byly v Polsku splněny. Měly zejména vysvětlit, v jakém rozsahu může být daň vybíraná v Polsku k 1. lednu 1991 považována za DPH ve smyslu článku 115 směrnice a zda

v rozhodné době byla na dotyčné výrobky použitelná snížená sazba.

60. Objasnění poskytnutá polskou vládou a Komisí v rámci uvedeného procesního opatření nařízeného Soudním dvorem nemohou být považována za opožděné důvody z titulu čl. 42 odst. 2 jednacího řádu, a v důsledku toho musí být vzaty v úvahu v rámci následujícího zkoumání relevantnosti důvodů uplatněných na obranu polskou vládou.

61. V důsledku toho je třeba nejprve zkoumat, zda polská daň z obratu vybíraná k 1. lednu 1991 z dodání dotyčných výrobků má povahu daně z přidané hodnoty ve smyslu směrnice 2006/112. Zadruhé je třeba ověřit, zda se snížená sazba používá od uvedeného referenčního data.

B – *K povaze dotčené daně jako daně z přidané hodnoty ve smyslu směrnice*

62. Soudní dvůr ve své judikatuře týkající se čl. 33 odst. 1 šesté směrnice (nyní článek 401 směrnice 2006/112) definoval následující základní znaky, které jsou pro společný systém DPH charakteristické [14]:

– obecné použití DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb;

– stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje;

– vybírání této daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve;

– odpočet částek odvedených v předchozích fázích výrobního a distribučního procesu z DPH dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli.

63. Jestliže vnitrostátní daň nevykazuje jeden ze základních znaků, čl. 33 odst. 1 šesté směrnice nebrání jejímu zavedení vedle DPH [15].

14 — Rozsudky ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 28), a ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 37).

15 — Rozsudky Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, bod 27) a KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, bod 36).

64. Takový závěr nicméně musí být zkoumán v rámci úpravy obsažené v čl. 33 odst. 1. Účelem uvedeného ustanovení je vyloučit veškeré narušení hospodářské soutěže a zásahy do fungování vnitřního trhu, které by nastaly, kdyby byla vedle harmonizované DPH zavedena vnitrostátní daň se stejnými vlastnostmi – a tudíž paralelně k DPH [16].

65. Naopak použití článku 115 směrnice 2006/112 na členský stát, který je v postavení Polska, je podřízeno pouze požadavku, aby zdanění dětského ošacení a obuvi bylo spotřební daní srovnatelnou s harmonizovanou DPH a aby sociální zvýhodnění, které je výsledkem snížené sazby uvedené daně, mělo v důsledku toho srovnatelný význam pro spotřebitele jako výběr DPH ve smyslu směrnice 2006/112 se sníženou sazbou.

66. V důsledku toho se musí jednat o obecnou daň z dodání dotyčných výrobků, jejíž výše je stanovena poměrně k ceně a která je nakonec hrazena spotřebitelem. Naopak není rozhodující, zda a jakým způsobem je neutralita daně zaručena v různých fázích obchodu před dodáním konečnému spotřebiteli.

16 — Viz v tomto smyslu rozsudky Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, body 21 a 24) a KÖGÁZ (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, body 29 a 33).

67. V tomto rozsahu z informací týkajících se právního stavu v Polsku, které Soudní dvůr získal v návaznosti na písemné odpovědi na své otázky a na jednání, vyplývá, že daň z obratu vybíraná k 1. lednu 1991 představovala obecnou daň, která se stanoví na základě hodnoty plnění. Výběr daně byl sice založen na dvou zákonech – zákonu o zdanění plnění státních podniků a zákonu o zdanění plnění soukromých podniků. Nicméně daň je v obou případech koncipována stejně.

68. Skutečnost, že Komise namítla, že některá plnění nepodléhají dani, například umělecké nebo vědecké činnosti, nenarušuje její obecnou povahu. Směrnice 2006/112 koneckonců také stanoví řadu osvobození ze sociálně-politických důvodů.

69. Navíc v takovém kontextu není relevantní, že teprve v roce 1993 byl v Polsku zaveden systém DPH, který v souladu se systémem směrnice zaručuje daňovou neutralitu mezitímních plnění až po dodání konečnému spotřebiteli prostřednictvím mechanismu odpočtů daně odvedené v předchozím stupni. Před tím Polsko používalo systém osvobození plnění na vstupu k zamezení kumulace DPH v různých stupních obchodního cyklu.

70. Jak jsem již uvedla, je pro posouzení daňového zvýhodnění rozhodující pohled konečného spotřebitele. Pro něj není rozhodné, jaká legislativní technika zajistí, že je povinen odvádět daň, která je poměrná přidané hodnotě, která byla výrobku dodána v průběhu procesu zhodnocení. Ostatně směrnice rovněž umožňuje členským státům, aby v určitých případech používaly některé odchylky z obecného mechanismu odpočtu daně odvedené v předchozím stupni [17].

71. Dále je třeba zkoumat, zda od 1. ledna 1991 byla na dodání výrobků dotčených v projednávané věci používána snížená sazba.

72. Z dostupných informací vyplývá, že dotčená dodání byla zpočátku úplně osvobozena od daně a poté, v období od 4. května 1992 do 16. prosince 1992, podléhala 5% dani a později 7% sazbě. V téže době činila základní sazba 20 %, respektive 22 %.

73. V tomto ohledu je nejprve nutné konstatovat, že použití osvobození od daně může být postaveno v širším slova smyslu na roveň dani se sazbou sníženou na nulu. Samotná směrnice staví nulovou sazbu užívanou v některých členských státech, tedy osvobození od daně s nárokem na odpočet daně odvedené v předchozím stupni, na roveň snížené sazbě, která je nižší nežli minimální sazba stanovená směrnicí [18]. V důsledku toho může být osvobození kojeneckého ošacení, oděvních doplňků a dětské obuvi od daně platné v Polsku od 1. ledna 1991 považováno za použití snížené sazby ve smyslu článku 115 směrnice 2006/112 [19].

74. Odkaz na článek 115 není dále vyloučen skutečností, že Polsko nepoužívalo nepřetržitě sníženou sazbu ve stejné výši, nýbrž sazbu zvyšovalo ve dvou fázích z 0 % na současných 7 %.

75. V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po referenčním datu stanoveném

17 — Viz např. čl. 175 odst. 2 druhý pododstavec a články 180 a 372 směrnice 2006/112.

18 — Viz např. čl. 28 odst. 2 písm. a) a b) šesté směrnice, respektive články 110 a 113 směrnice 2006/112. Pokud jde o pojem „*zero rating*“, viz mé stanovisko ze dne 4. května 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Sb. rozh. s. I- 6269, body 22 a 23), a mé stanovisko ze dne 13. prosince 2007, Marks & Spencer (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 27).

19 — V té době, jak jsem již uvedla, ještě v Polsku nebyl používán žádný mechanismus odpočtu daně odvedené v předchozím stupni. Nicméně násobení daňové zátěže bylo zabráněno osvobozením plnění na vstupu, takže v tomto ohledu existuje možnost srovnání se *zero rating*.

právem Společenství není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky zavedeného dotčeným aktem Společenství [20]. Pokud totiž členský stát po referenčním datu změní rozsah existujících vynětí tím, že je omezí, a tím se přibližuje cíli směrnice 2006/112, vztahuje se na tuto právní úpravu odchylka, na které je založena [21].

76. V důsledku toho nelze uplatnit žádnou námitku, jestliže Polsko od roku 1991 omezuje rozsah snížení a pokračuje ve sbližování zdanění s obvyklými sazbami stanovenými směrnicí pro dotčená plnění.

77. Závěrem je třeba konstatovat, že podle článku 115 směrnice 2006/112 je Polská republika oprávněna uplatňovat sazbu 7 % pro dodání kojeneckého ošacení, oděvních doplňků a dětské obuvi. V důsledku toho je žaloba Komise, kterou Polské republice vytýká porušení článku 98 směrnice 2006/112, neopodstatněná.

V – Náklady řízení

78. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Polská republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

20 — Viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251, bod 85) odkazující na rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 41).

21 — Viz v tomto smyslu rozsudek Puffer (uvedený výše v poznámce pod čarou 20, bod 85) a odkazy na rozsudky týkající se čl. 17 odst. 6 šesté směrnice ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie (C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 44) a ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 45). Viz dále rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, body 35 až 37).

VI – Závěry

79. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1. Žaloba se zamítá.

2. Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.“