NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT prednesené 10. júna 2010[1]

I – Úvod

1. Komisia napáda prebratie smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] (ďalej len „smernica 2006/112“) Poľskom. Konkrétne ide o platnú zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške 7 % na dojčenské odevy, odevné doplnky, ako aj detskú obuv, ktorá platí v Poľsku. Podľa názoru Komisie Poľsko uplatnením tejto zníženej sadzby dane porušuje článok 98 v spojení s prílohou III smernice 2006/112. Poľsko nepopiera uplatnenie zníženej sadzby dane, zastáva však názor, že táto sadzba je odôvodnená jednak zo sociálno-politických dôvodov, ako aj na základe článku 115 smernice 2006/112.

2. Pre rozhodnutie právneho sporu je rozhodujúca predovšetkým intertemporálna uplatniteľnosť článku 115 smernice 2006/112 na Poľsko. Článok 115 smernice 2006/112 umožňuje členským štátom, ktoré k 1. januáru 1991 uplatňovali zníženú sadzbu dane okrem iného na detské odevy a detskú obuv, aby túto zníženú sadzbu dane naďalej uplatňovali. V období uvedenom v článku 115 smernice 2006/112, ani pri zavedení relevantnej prechodnej úpravy do šiestej smernice[3] Poľsko ešte nebolo členským štátom Európskeho spoločenstva. Z tohto dôvodu je sporné, či sa Poľsko môže odvolávať na toto ustanovenie a naďalej uplatňovať špeciálnu právnu úpravu platnú k 1. januáru 1991, alebo či je rozhodujúci len článok 98 v spojení s prílohou III, ako aj článok 128 smernice 2006/112 a právna úprava prijatá v akte o pristúpení.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 — Táto právna úprava sa predtým nachádzala v článku 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice Rady 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zbližovanie sadzieb DPH), ďalej len „šiesta smernica“.

II – Právny rámec

A – *Právo Spoločenstva*

1. Akt o pristúpení 2003

3. Článok 24 aktu o pristúpení 2003 [4] znie takto:

„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."

4. Príloha XII aktu o pristúpení obsahuje zoznam *acquis communautaire* týkajúci sa Poľska. Kapitola 9 – Dane – bod 1 tejto prílohy stanovuje uplatniteľné predpisy týkajúce sa spoločného systému dane z pridanej hodnoty 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, 13.6.1977, s. 1) v znení naposledy zmenenom a doplnenom predpisom:

— 32002 L 0038: smernica Rady 2002/38/ES z 7.5.2002 (Ú. v. ES L 128, 15.5.2002, 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

4 — Akt 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).

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.“

2. Smernica 2006/112

5. Článok 96 smernice 2006/112 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.“

6. Článok 97 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje, že od 1. januára 2006 do 31. decembra 2010 nesmie byť štandardná sadzba nižšia ako 15 %.

7. Článok 98 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 znejú:

„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.

…“

8. Znížené sadzby sa podľa článku 99 ods. 1 smernice 2006/112 stanovia ako percento základu dane a nesmú byť nižšie ako 5 %.

9. Kapitola 4 hlavy VIII smernice 2006/112 (články 109 až 122) upravuje podmienky, za ktorých môžu členské štáty uplatňovať do zavedenia konečnej úpravy v rámci Spoločenstva oslobodenia od dane s možnosťou odpočítania DPH alebo zníženej sadzby, ktoré sa odlišujú od všeobecných pravidiel.

10. Článok 114 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje v tejto súvislosti toto:

„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…

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

11. Článok 115 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 uplatňovali zníženú sadzbu na… detské odevy, detskú obuv a bývanie, môžu naďalej uplatňovať takúto sadzbu na dodania tohto tovaru…“

12. Článok 115 smernice 2006/112 doslovne preberá ustanovenie článku 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992. [5]

13. Kapitola 5 hlavy VIII – Dočasné ustanovenia – obsahuje v článkoch 123 až 130 ustanovenia, ktoré stanovujú, že členské štáty Európskej únie, ktoré pristúpili do Európskej únie k 1. máju 2004, môžu priznať daňové oslobodenie s možnosťou odpočítania dane na dodanie určitého tovaru, ako aj pripustiť uplatnenie zníženej sadzby dane na určitý tovar.

5 — Už citovanej v poznámke pod čiarou 3.

14. V nadväznosti na ustanovenia aktu o pristúpení obsahuje článok 128 smernice 2006/112 túto špecifickú právnu úpravu týkajúcu sa Poľska:

„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).“

B – *Vnútroštátne právo*

15. Podľa článku 41 poľského zákona o dani z pridanej hodnoty z 11. marca 2004 (ďalej len „poľský zákon o DPH“) je bežná sadzba dane z pridanej hodnoty 22 %, od nej je však možné sa odchýliť. V súlade s tým stanovuje článok 41 ods. 2 poľského zákona o DPH zníženú sadzbu dane vo výške 7 % na tovar a služby uvedené v prílohe III.

16. Príloha III poľského zákona o DPH uvádza pod položkou 45 dojčenské odevy a odevné doplnky a pod položkou 47 detskú obuv.

III – Konanie pred podaním žaloby a návrhy účastníkov konania

17. Komisia 23. marca 2007 zaslala Poľskej republike výzvu. V nej jej vytýkala, že v rozpore

s článkom 98 v spojení s prílohou III smernice 2006/112 uplatňuje zníženú sadzbu dane na dojčenské odevy a odevné doplnky a detskú obuv.

18. V odpovedi z 22. mája 2007 sa Poľsko vyjadrilo k skutkovému stavu. Keďže argumenty Poľskej republiky Komisiu nepresvedčili, zaslala Poľsku 1. februára 2008 odôvodnené stanovisko, v ktorom ho vyzvala, aby v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia prijalo opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s právom Spoločenstva.

19. Poľsko odpovedalo vyjadrením z 31. marca 2008. Komisia naďalej zastávala svoj názor a podala 2. februára 2009 túto žalobu, ktorá bola Súdnemu dvoru doručená 3. februára 2009, v ktorej navrhuje

— určiť, že Poľská republika si tým, že podľa článku 41 ods. 2 zákona o dani, ktorej podliehajú tovary a služby, z 11. marca 2004 v spojení s položkami 45 a 47 prílohy III tohto zákona uplatnila zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty vo výške 7 % na dodávky, dovoz a nadobudnutie dojčenských odevov a odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi v rámci Spoločenstva, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 98 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s prílohou III tohto zákona,

— zaviazať Poľskú republiku na náhradu trov konania.

20. Poľsko navrhuje žalobu zamietnuť a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

IV – Právny stav

21. Podľa článku 96 smernice 2006/112 členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu dane z pridanej hodnote, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.

22. Odlišne od toho umožňuje článok 98 smernice uplatnenie jednej alebo dvoch znížených sadzieb dane na tie kategórie dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré sú uvedené v prílohe III smernice. Dodanie dojčenských odevov a odevných doplnkov a detskej obuvi (ďalej len „dotknutý tovar“) nesporne nie je uvedené v zozname prílohy III.

V dôsledku toho článok 98 smernice neumožňuje uplatňovať na dodanie dotknutého tovaru zníženú sadzbu dane.

23. Poľsko sa však opiera o článok 115 smernice 2006/112. Podľa neho všetky členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 uplatňovali zníženú sadzbu na detské odevy a detskú obuv, ako aj na bývanie, môžu naďalej uplatňovať takúto sadzbu.

24. Komisia odmieta uplatniteľnosť tohto ustanovenia na Poľsko. Poukazuje na to, že toto prechodné ustanovenie bolo pôvodne doplnené do šiestej smernice smernicou 92/77 ako článok 28 ods. 3 písm. b) a týka sa len tých štátov, ktoré v čase prijatia smernice 92/77 už boli členskými štátmi Spoločenstva. Na doplnenie poukazuje Komisia na to, že ustanovenia o výnimkách sú v rozpore s harmonizačným cieľom smernice, a preto je ich potrebné vykladať reštriktívne. Neskôr pristúpené členské štáty sa môžu odvolávať len na tie výnimky, ktorých uplatnenie je stanovené v akte o pristúpení. Akt o pristúpení z roku 2003 neumožňuje Poľsku vzhľadom na dodanie v tomto konaní dotknutého tovaru uplatniť zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty, ktorá by sa odlišovala od všeobecného systému.

25. Poľsko naopak zastáva názor, že znenie článku 115 smernice 2006/112 nezakazuje uplatnenie na Poľsko. Ak by bola uplatniteľnosť tohto ustanovenia na Poľsko vylúčená, bolo by to voči iným členským štátom diskriminujúce. Navyše je uplatnenie ustanovenia o výnimke oprávnené zo sociálno-politických dôvodov.

A – *Uplatniteľnosť ustanovenia na Poľsko*

26. Článok 24 aktu o pristúpení s názvom „Prechodné opatrenia“ znie: „Opatrenia uvedené v prílohách… XII… k tomuto aktu sa budú vo vzťahu k novým členským štátom uplatňovať za podmienok stanovených v týchto prílohách“.

27. V prílohe XII kapitole 9 „Dane“ bode 1 sa okrem iného uvádza šiesta smernica 77/388 v znení platnom po poslednej zmene prostredníctvom smernice 2002/38/ES. To zahŕňa aj všetky zmeny smernice prijaté v období od roku 1977 do roku 2002. V bode 1 písm. a) až c) sú potom uvedené pre Poľsko platné odchýlky od šiestej smernice, konkrétne odchýlky od článku 12 ods. 3 písm. a) a článku 28 ods. 3 písm. b) smernice. Odchýlky od

článku 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice akt o pristúpení nestanovuje.

28. Pri neexistencii osobitných obmedzení alebo výhrad preberá členský štát *všetky* práva a povinnosti vyplývajúce z *acquis communautaire*.[6] Preto sú aj také ustanovenia o výnimkách ako článok 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice, resp. článok 115 smernice 2006/112 v zásade uplatniteľné na členské štáty, ktoré pristúpili v roku 2004, pokiaľ v akte o pristúpení neboli prijaté žiadne osobitné ustanovenia. V súvislosti s dotknutým tovarom to tak nebolo.

29. Tomu neodporuje skutočnosť, že Poľsko v čase prijatia smernice 92/77, ktorá uvedené ustanovenie pôvodne zaviedla, nebolo členským štátom Spoločenstva. Pretože účelom ustanovení týkajúcich sa prebratia *acquis communautaire* v akte o pristúpení je práve rozšíriť platnosť právne aktu, ktorý bol prijatý pred pristúpením daného členského štátu, na tento daný členský štát. Nie je zrejmé, že by smernica 92/77 bola akýmkoľvek spôsobom vyňatá z *acquis communautaire*, ktoré Poľsko prebralo pristúpením k Spoločenstvu.

6 — V tomto zmysle aj generálny advokát Tesauro vo svojich návrhoch zo 7. mája 1991, Komisia/Španielsko, C-35/90, Zb. s. I-5073, bod 6.

30. Naopak sa zdá, že Komisia z článku 24 aktu o pristúpení v spojení s ustanoveniami relevantnej prílohy odvodila, že súčasťou prebratého *acquis communautaire* sa stala len bežná úprava šiestej smernice. Osobitné ustanovenia boli zahrnuté len vtedy, ak boli uvedené v prílohe a to vo forme tam uvedeného prispôsobenia.

31. Takýto výklad však nemá žiadnu oporu v znení alebo v kontexte ustanovení aktu o pristúpení. Naopak akt o pristúpení v prílohe XII kapitole 9 „Dane“ bode 1 písm. a) až c) výslovne stanovuje *odchýlky* od ustanovení o výnimkách šiestej smernice. Táto technika úpravy spočíva na predpoklade, že výnimky v zásade platia pre pristupujúce štáty. To zdôrazňuje aj znenie prílohy XII kapitoly 9 bodu 1 písm. c) aktu o pristúpení, ktorý znie: „*Na účely článku 28...* je Poľsko oprávnené ponechať v platnosti oslobodenie medzinárodnej osobnej dopravy... od dane z pridanej hodnoty...“ [kurzívou zvýraznila generálna advokátka].

32. Ak by naopak ustanovenia o výnimkách neboli od začiatku uplatniteľné na nové členské štáty, potom by nemuseli byť v akte o pristúpení upravované. Naopak by potom museli byť v prospech pristupujúcich štátov doplnené úplne nové ustanovenia stanovujúce výnimky.

33. Z dôvodu právnej istoty je zakázané vyvodiť pre pristupujúce členské štáty len z neexistencie právnej úpravy v akte o pristúpení neuplatniteľnosť určitých ustanovení šiestej smernice, ktoré podľa svojho znenia platia bez obmedzení. Na to, aby v tejto súvislosti nevznikali žiadne pochybnosti, by akt o pristúpení musel uvádzať nie len modifikovane platné výnimky, ale aj všetky výnimky, ktoré by pre pristupujúce štáty nemali vôbec platiť.

34. Na záver Komisia na podporu svojej argumentácie odkazuje aj na právnu úpravu týkajúcu sa zníženého zdanenia obytných priestorov. Zdanenie služieb v súvislosti s výstavbou, rekonštrukciou a úpravou obytných priestorov je upravené v súvislosti s Poľskom v prílohe XII kapitole 9 bode 1 písm. b) aktu o pristúpení a v článku 128 ods. 5 smernice 2006/112. Okrem toho článok 115 smernice umožňuje uplatnenie zníženej sadzby dane na bývanie tým členským štátom, ktoré takéto zvýhodnenie uplatňovali k 1. januáru 1991. Ak by toto ustanovenie bolo uplatniteľné aj na neskôr pristúpené štáty, tak by pre Poľsko existoval dvojaký právny základ pre zníženie dane.

35. S týmto tvrdením však nemôžem súhlasiť.

36. Článok 128 smernice 2006/112 predstavuje špeciálne ustanovenie pre Poľsko, ktoré sa odlišuje od všeobecného ustanovenia článku 115, ktoré v súvislosti s uplatnením zníženej sadzby dane na výstavbu bytov toto všeobecné ustanovenie nahrádza. Zatiaľ čo článok 115 smernice 2006/112 totiž pripúšťa uplatnenie zníženej daňovej sadzby bez časového obmedzenia, pokiaľ bola táto sadzba uplatňovaná k 1. januáru 1991, obmedzuje špeciálne ustanovenie v akte o pristúpení, ktoré bolo prebraté článkom 128 smernice 2006/112, na jednej strane uplatnenie zníženej sadzby dane z časového hľadiska do 31. decembra 2007. Na druhej strane je výnimka pre Poľsko upravená v článku 128 smernice v tom zmysle, že nenadväzuje na existenciu relevantného zníženia k 1. januáru 1991, ale platí aj pre neskôr zavedené znížené sadzby dane.

37. Keďže na rozdiel od obytných priestorov špeciálna právna úprava pre dodanie detských odevov a detskej obuvi neexistuje, platí v tomto zmysle nezmenené ustanovenie o výnimke uvedené v článku 115 smernice 2006/112 platné pre všetky členské štáty. Ak by zmluvné strany chceli platnosť tohto ustanovenia pre Poľsko takisto zmeniť alebo jeho platnosť dokonca úplne vylúčiť, vyžadovalo by si to relevantnú právnu úpravu v akte o pristúpení.

38. Acquis communautaire, ktoré Poľsko prebralo pristúpením, teda automaticky zahŕňa aj ustanovenie o výnimke článku 115 smernice 2006/112.

39. Sporné však je, či z obsahu a z účelu článku 115 vyplývajú nejaké oporné body pre to, že toto ustanovenie nemožno uplatniť na štát nachádzajúci sa v rovnakej situácii ako Poľsko preto, že k 1. januáru 1991 ešte nebol členským štátom Spoločenstva.

40. Ako však Súdny dvor konštatoval v rozsudku Optimus-Telecomunicações, v prípade pristúpenia platí, že pokiaľ neexistuje odlišné ustanovenie v akte o pristúpení alebo inom akte Spoločenstva, odkaz na dátum stanovený v práve Spoločenstva zaväzuje aj pristupujúci štát, a to i v prípade, že tento dátum je skorší ako dátum pristúpenia. [7]

41. Ako už bolo uvedené, akt o pristúpení neobsahuje žiaden odkaz na to, že článok 28 ods. 2 písm. d) šiestej smernice (resp. článok 115 smernice 2006/112) neplatí pre pristupujúce štáty.

42. Ani zo samotného znenia uvedených ustanovení nevyplýva niečo iné. Podľa neho môžu členské štáty, ktoré k 1. januáru 1991 už uplatňovali zníženú sadzbu na dotknuté tovary, túto sadzbu uplatňovať naďalej. Ustanovenie nevyžaduje, aby daný členský štát už bol členským štátom aj k referenčnému dátumu 1. januára 1991, hoci sa takéto časové spojenie členských štátov s určitým dátumom v smernici 2006/112 často využíva. [8] Neexistencia takéhoto časového spojenia hovorí v prospech toho, že článok 115 je v zásade uplatniteľný aj na členské štáty, ktoré pristúpili k Európskej únii až neskôr, pokiaľ k referenčnému dátumu uplatňovali relevantnú právnu úpravu.

43. Pri čisto doslovnom výklade je ustanovenie teda uplatniteľné na Poľsko. Tam, kde je znenie právnej normy Spoločenstva jednoznačné a kde nie je otvorené rozdielnym výkladom rôznych jazykových verzií, má doslovný výklad silnú tendenciu poukazovať na správny význam príslušného ustanovenia. [9]

7 — Rozsudok z 21. júna 2007, Optimus-Telecomunicações, C-366/05, Zb. s. I-4985, bod 32.

8 — Pozri len článok 379 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý vychádza z prílohy XV časti IX bodu 2 písm. m) Aktu o pristúpení Rakúska, Fínska a Švédska (Ú. v. ES C 241, s. 335).

9 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston 25. januára 2007 vo veci Optimus-Telecomunicações, už citovanej v poznámke pod čiarou 7, bod 45.

44. Výkladový záver o uplatniteľnosti ustanovenia na Poľsko, ku ktorému som dospela, je však potrebné preskúmať aj vzhľadom na účel smernice sledovaný zákonodarcom Spoločenstva, ktorým je vytvorenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

45. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, [10] ustanovenia šiestej smernice upravujúce výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa daň z pridanej hodnoty ukladá na každú dodávku tovarov alebo na každé poskytnutie služieb, ktoré vykoná zdaniteľná osoba za protihodnotu, sa majú vykladať reštriktívne.

46. Článok 115 smernice 2006/112 pritom predstavuje ustanovenie o výnimke, ktoré umožňuje zachovať stav, ktorý odporuje cieľu smernice, a to uplatnenie znížených daňových sadzieb na iné ako smernicou stanovené obraty. Preto je sporné, či je možné uplatniť konštatovania, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku Optimus-Telecomunicações [11] v súvislosti so smernicou Rady zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z navŕšeného kapitálu [12], automaticky na prejednávanú vec. V uvedenej veci totiž išlo na rozdiel od prejednávanej veci o to nadviazať na právny stav existujúci k referenčnému dátumu pred pristúpením s cieľom dospieť k právnemu stavu, ktorý sa viac približuje k harmonizačnému cieľu smernice.

47. Ani reštriktívny výklad tohto ustanovenia však nevylučuje jeho uplatnenie na Poľsko. Smernica stanovuje postup po etapách, pretože harmonizácia daní z obratu vedie v členských štátoch k zmenám daňovej štruktúry a má značné dôsledky na rozpočtovú, hospodársku a sociálnu oblasť. [13] Aj iné členské štáty môžu v súčasnosti na dotknutý tovar uplatňovať zníženú sadzbu dane, takže cieľ úplnej harmonizácie ešte nebol v každom prípade dosiahnutý, a to bez ohľadu na uplatnenie ustanovenia v Poľsku.

48. Okrem toho v prospech uplatnenia ustanovenia o výnimke na Poľsko hovorí aj jej zmysel a účel. Občania členských štátov by mali byť schopní napriek postupujúcej harmonizácii naďalej profitovať z určitých sociálnych zvýhodnení, na ktoré si zvykli.

10 — Pozri rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 34; z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko, C-384/01, Zb. s. I-4395, bod 28; z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, body 15 a 16, a zo 6. júla 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Zb. s. I-6269, bod 23.

11 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 7.

12 — Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11 – v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122).

13 — Pozri odôvodnenie č. 6 smernice 2006/112.

Pretrvávanie tohto stavu, ktorý sám osebe odporuje harmonizovanému systému, smernica výslovne pripúšťa, aby sa predišlo sociálnym deformáciám.

49. Okamžité zrušenie zníženej daňovej sadzby na detské odevy a detskú obuv by viedlo k prudkému zvýšeniu daňového zaťaženia rodín s deťmi. Aby sa tomu predišlo, umožnilo sa členským štátom v roku 1992 zachovať si také zníženia dane z pridanej hodnoty na dodanie tohto tovaru, ktoré boli platné k referenčnému dátumu a ktoré boli sociálno-politicky motivované. Poľsko sa nachádzalo v čase svojho pristúpenia v rovnakej situácii ako tie štáty, ktoré už v roku 1991 boli členskými štátmi Spoločenstva.

50. Tento záver síce pravdepodobne so sebou prináša hospodárske zvýhodnenie poľských hospodárskych subjektov, pretože ich obraty sa daňovo zvýhodňujú. V tom sa však ich situácia neodlišuje od zdaniteľných osôb v iných členských štátoch, ktoré už v roku 1991 uplatňovali daňové zníženie. Práve neuplatnenie výnimky na neskôr pristúpené štáty by spôsobilo diskrimináciu týchto štátov. V zásade by podliehali silnejšej harmonizácii ako tie štáty, ktoré v čase prijatia ustanovenia už boli členskými štátmi.

51. Podľa názoru Komisie je takáto silnejšia harmonizácia v súvislosti s novými členskými štátmi oprávnená, pretože neskôr pristúpené členské štáty prebrali *acquis communautaire* v neskoršom štádiu. Uplatnenie osobitných ustanovení na členské štáty, ktoré pristúpili v roku 2004, by znížilo dosiahnutý stupeň harmonizácie.

52. Pokiaľ Poľsko od 1. januára 1991 uplatňovalo zodpovedajúcu zníženú daňovú sadzbu na dotknutý tovar, nachádza sa v takej istej situácii ako vtedajšie členské štáty, s jediným rozdielom, že toto zdanenie v Poľsku spočívalo najprv len na vnútroštátnom práve, zatiaľ čo staré členské štáty mohli naďalej uplatňovať svoju zodpovedajúcu právnu úpravu na základe poverenia smernicou. Uplatnenie článku 115 smernice 2006/112 na Poľsko v takejto situácii nevedie k zníženiu stupňa harmonizácie, ani k silnejšej harmonizácii, ale len zachováva *status quo*.

53. Síce sa môže zdať žiaduce odstrániť množstvo výnimiek, ktoré smernica pripúšťa. No zrušenie by sa malo týkať rovnakým spôsobom všetkých členských štátov, ktoré sa

v súvislosti s prípadnou starou právnou úpravou nachádzajú v porovnateľnej situácii.

54. Treba predbežne vyvodiť záver, že článok 115 smernice 2006/112 umožňuje aj Poľsku naďalej uplatňovať zníženú daňovú sadzbu na dodanie dojčenských odevov, odevných doplnkov a detskú obuv, pokiaľ ju Poľsko uplatňovalo k 1. januáru 1991.

1. Situácia upravená v článku 115 smernice 2006/112

55. Následne je potrebné preskúmať, či podmienky, ktoré článok 115 smernice 2006/112 kladie na uplatnenie zníženej daňovej sadzby na dodanie v tomto prípade dotknutého tovaru, sú v Poľsku skutočne splnené.

56. Komisia sa k tejto otázke v žalobe, a to ani subsidiárne, nevyjadrila.

57. Poľská vláda vo svojom vyjadrení k žalobe uviedla, že v Poľsku k 1. januáru 1991 platila na základe ustanovení zákona zo 16. decembra 1972 o dani z obratu znížená sadzba dane na detské odevy a detskú obuv. Systém dane z pridanej hodnoty, ktorý bol následne zavedený zákonom z 8. januára 1993 o dani z výrobkov a zo služieb, sa orientoval podľa systému dane z pridanej hodnoty platnému v Spoločenstve. Na uplatnenie týchto ustanovení Poľsko vo všeobecnosti uplatňovalo na dotknutý tovar daňovú sadzbu vo výške 7 %.

58. Komisia upustila od doručenia repliky, keďže žalovaný nepredložil žiadne nové argumenty a Komisia sa už vyjadrila k všetkým doteraz uplatneným dôvodom uvedeným žalovaným. Preto by sa tvrdenie Poľska mohlo posudzovať ako akceptované Komisiou. Každé neskoršie tvrdenie Komisie by sa muselo zamietnuť ako oneskorený dôvod na základe článku 42 ods. 2 rokovacieho poriadku.

59. Súdny dvor však musí dôvodnosť tvrdenia poľskej vlády preskúmať aj vtedy, ak by Komisia tvrdenie nepoprela. Aby získal podrobnejšie objasnenie právneho stavu v Poľsku od 1. januára 1991, Súdny dvor vyzval oboch účastníkov konania, aby sa písomne vyjadrili k tomu, či boli podmienky uplatnenia článku 115 smernice 2006/112 v Poľsku splnené. Mali najmä objasniť, do akej miery možno dane vyberané v Poľsku k 1. januáru 1991 považovať za dane z pridanej hodnoty a či vtedy

platila znížená sadzba na tovar, ktorý je predmetom tohto konania.

60. Objasnenia poľskej vlády a Komisie podané na základe výzvy Súdneho dvora nemožno považovať za oneskorené dôvody podľa článku 42 ods. 2 rokovacieho poriadku, a preto ich je potrebné zohľadniť pri tomto preskúmaní dôvodnosti poľského tvrdenia.

61. Po prvé je potrebné preskúmať, či poľská daň z obratu vyberaná k 1. januáru 1991 za dodanie dotknutého tovaru, mala charakter dane z pridanej hodnoty v zmysle smernice 2006/112. Po druhé je potrebné objasniť, či od referenčného dátumu bola uplatňovaná znížená daňová sadzba.

B – *O charaktere dane ako dane z pridanej hodnoty v zmysle smernice*

62. Súdny dvor vo svojej judikatúre týkajúcej sa článku 33 ods. 1 šiestej smernice (teraz článok 401 smernice 2006/112) vypracoval tie podstatné znaky, ktoré sú charakteristické pre spoločný systém dane z pridanej hodnoty: [14]

— všeobecné uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby,

— stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral 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,

— odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ.

63. Pokiaľ vnútroštátna daň nemá niektorý z týchto znakov, článok 33 ods. 1 šiestej smernice nebráni jej vyberaniu popri dani z pridanej hodnoty. [15]

14 — Rozsudky z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 28, a z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 37.

15 — Rozsudky Banca popolare di Cremona, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 27, a KÖGÁZ a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 36.

64. Toto konštatovanie je však potrebné chápať v kontexte ustanovenia článku 33 ods. 1. Zmyslom a účelom tohto ustanovenia je vylúčiť narušenie hospodárskej súťaže a obmedzenie vnútorného trhu, ktoré by vznikli, ak by popri harmonizovanej dani z pridanej hodnoty bola vyberaná vnútroštátna daň s rovnakými znakmi, teda takmer súbežná daň z pridanej hodnoty. [16]

65. Naopak pri uplatnení článku 115 smernice 2006/112 na členský štát nachádzajúci sa v rovnakej situácii ako Poľsko, je dôležité len to, či zdanenie detských odevov a detskej obuvi predstavuje spotrebnú daň podobnú harmonizovanej dani z pridanej hodnoty a že sociálne zvýhodnenie, ktoré vyplýva zo zníženej sadzby tejto dane má následne pre spotrebiteľa porovnateľný význam ako vyberanie dane z pridanej hodnoty v zmysle smernice 2006/112 so zníženou sadzbou.

66. Na základe toho musí ísť o všeobecnú daň z dodania dotknutého tovaru, ktorej výška sa určuje v závislosti od ceny a ktorú nakoniec znáša konečný spotrebiteľ. Naopak rozhodujúci význam nemá skutočnosť, či a akým spôsobom je zabezpečená neutralita dane na rozličných obchodných úrovniach pred dodaním konečnému spotrebiteľovi.

16 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Banca popolare di Cremona, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, body 21 a 24, a KÖGÁZ a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 14, body 29 a 33.

67. V tejto súvislosti z informácii týkajúcich sa právneho stavu v Poľsku, ktoré Súdny dvor získal z písomných odpovedí na jeho otázku a na pojednávaniach, vyplýva, že daň z obratu vyberaná k 1. januáru 1991 je všeobecnou daňou, ktorá sa vypočíta v závislosti od hodnoty plnenia. Pri tom síce vyberanie dane spočívalo na dvoch zákonoch – zákone o zdanení plnení štátnych podnikov a zákone o zdanení plnení súkromných podnikov. Daň však mala v oboch prípadoch rovnaký charakter.

68. V súvislosti s námietkou Komisie, že určité plnenia, ako napríklad umelecké a vedecké činnosti, nepodliehali dani, je potrebné konštatovať, že táto skutočnosť nie je v rozpore so všeobecných charakterom dane. V konečnom dôsledku aj smernica 2006/112 stanovuje mnohé oslobodenia od dane zo sociálno-politických dôvodov.

69. Ďalej nie je v tejto súvislosti relevantné, že v Poľsku bol až v roku 1993 zavedený systém dane z pridanej hodnoty, ktorá v súlade so systémom smernice prostredníctvom mechanizmu odpočtu dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni zabezpečuje daňovú neutralitu predbežných obratov až po dodanie konečnému spotrebiteľovi. Aby sa vyhlo kumulácii dani z obratu na rozličných obchodných úrovniach, uplatňovalo Poľsko predtým systém oslobodenia predbežných plnení.

70. Ako už bolo objasnené, pri hodnotení daňového zvýhodnenia je podstatná len perspektíva konečného spotrebiteľa. Z jeho pohľadu je jedno, prostredníctvom akej techniky právnej úpravy je zabezpečené, že musí odvádzať daň, ktorá závisí od pridanej hodnoty, ktorú tovar nadobudol v reťazci tvorby ceny. Okrem toho aj smernica umožňuje členským štátom v určitých prípadoch uplatnenie určitých odchýlok od všeobecného mechanizmu odpočtu dane. [17]

71. Ďalej je potrebné preskúmať, či na dodanie tovaru relevantného v prejednávanej veci bola od 1. januára 1991 uplatňovaná znížená sadzba dane.

72. Z predložených informácií vyplýva, že relevantné dodanie bolo najprv úplne oslobodené od dane, potom bola v období od 4. mája 1992 do 16. decembra 1992 uplatňovaná daňová sadzba vo výške 5 % a že odvtedy je daňová sadzba 7 %. Súčasne bežná sadzba dosahovala 20 %, resp. 22 %.

73. V tejto súvislosti je potrebné najprv konštatovať, že uplatnenie daňového oslobodenia v širšom význame je možné postaviť na roveň so zdanením daňovou sadzbou, ktorá je znížená na nulu. Sama smernica kladie na roveň v niektorých členských štátoch známy *zero-rating*, teda oslobodenie s právom na odpočet dane, s uplatnením zníženej daňovej sadzby, ktorá je nižšia ako smernicou stanovená minimálna sadzba. [18] Preto je možné považovať aj oslobodenie dodania dojčenských odevov, odevných doplnkov, ako aj detskej obuvi platné v Poľsku k 1. januáru 1991 za uplatnenie zníženej sadzby v zmysle článku 115 smernice 2006/112. [19]

74. Odvolanie sa na článok 115 ďalej nie je vylúčené pre to, lebo Poľsko neuplatňovalo priebežne rovnakú zníženú sadzbu, ale že sadzbu zvýšilo v dvoch krokoch z 0 % na terajších 7 %.

75. V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že nie každé vnútroštátne opatrenie prijaté po referenčnom dátume stanovenom právom

17 — Pozri napríklad článok 175 ods. 2 druhý pododsek, článok 180 a článok 372 smernice 2006/112.

18 — Pozri napr. článok 28 ods. 2 písm. a) a b) šiestej smernice, resp. články 110 a 113 smernice 2006/112. Pozri bližšie v súvislosti s výrazom *zero-rating* moje návrhy zo 4. mája 2006 vo veci Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05 (rozsudok zo 6. júla 2006, Zb. s. I-6269), body 22 a 23 a moje návrhy z 13. decembra 2007 vo veci Marks & Spencer, C-309/06 (rozsudok z 10. apríla 2008, Zb. s. I-2283), bod 27.

19 — Ako už bolo uvedené, v tomto období sa v Poľsku ešte neuplatňoval systém odpočtu dane. Viacnásobné daňové zaťaženie však bolo zabezpečené oslobodením predbežných plnení, takže aj v tejto súvislosti existuje porovnateľnosť so *zero-rating*.

Spoločenstva je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným právnym aktom Spoločenstva. [20] Pokiaľ právna úprava členského štátu mení po referenčnom dátume pôsobnosť existujúcich vylúčení tým, že ich obmedzuje a približuje sa tak cieľu smernice 2006/112, je potrebné považovať túto právnu úpravu za úpravu, na ktorú sa vzťahuje výnimka, z ktorej táto právna úprava vychádza. [21]

76. V dôsledku toho nemožno vytýkať, ak Poľsko znížilo výšku daňových úľav od roku 1991 a prostredníctvom toho priblížilo zdanenie dotknutých obratov bežnej daňovej sadzbe stanovenej smernicou.

77. Na záver je potrebné konštatovať, že Poľská republika je na základe článku 115 smernice 2006/112 oprávnená uplatňovať na dodanie dojčenských odevov, odevných doplnkov a detskej obuvi daňovú sadzbu vo výške 7 %. Preto žaloba Komisie, ktorou Poľskej republike vytýka, že v tejto súvislosti koná v rozpore s článkom 98 smernice 2006/112, nie je oprávnená.

V – Trovy

78. 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 nemala úspech vo svojich návrhoch a Poľská republika navrhla zaviazať Komisiu na náhradu trov konania, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

20 — Pozri rozsudok z 23. apríla 2009, Puffer, C-460/07, Zb. s. I-03251, bod 85, s odkazom na rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 41.

21 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 85, s odkazom na rozsudky týkajúce sa článku 17 ods. 6 šiestej smernice zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 44, a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 45. Pozri ďalej rozsudok z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, body 35 až 37.

VI – Návrh

79. Navrhujem preto, aby Súdny dvor rozhodol v tomto konaní takto:

„1. Žaloba sa zamieta.

2. Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.“