SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 10. junija 2010[1]

I – Uvod

1. Komisija graja prenos Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), ki ga je izvedla Poljska. Natančneje, gre za nižjo stopnjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v višini 7 %, ki velja na Poljskem za oblačila in oblačilne dodatke za dojenčke ter otroško obutev. Komisija meni, da Poljska z uporabo te nižje davčne stopnje krši člen 98 v povezavi s Prilogo III k Direktivi 2006/112. Poljska ne izpodbija uporabe nižje davčne stopnje, vendar meni, da je ta upravičena zaradi razlogov socialne politike in na podlagi člena 115 Direktive 2006/112.

2. Za rešitev spora je odločilno predvsem vprašanje časovne veljavnosti člena 115 Direktive 2006/112 za Poljsko. Skladno s členom 115 Direktive 2006/112 lahko države članice, ki so 1. januarja 1991 uporabljale nižjo davčno stopnjo, med drugim za otroška oblačila in otroško obutev, tako stopnjo še naprej uporabljajo. Na dan, naveden v členu 115 Direktive 2006/112, in tudi ob vključitvi ustrezne predhodne določbe v Šesto direktivo[3] pa Poljska še ni bila članica Evropske skupnosti. Vprašanje je torej, ali se lahko Poljska kljub temu sklicuje na to določbo in še naprej uporablja posebno ureditev, ki je veljala 1. januarja 1991, ali zanjo veljajo samo člen 98 v povezavi s Prilogo III in člen 128 Direktive 2006/112 ter določbe iz Akta o pristopu.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 347, str. 1.

3 – Ta določba je bila prej v členu 28(2)(d) Direktive 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 spremenjena z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV), v nadaljevanju: Šesta direktiva.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

1. Akt o pristopu iz leta 2003

3. Člen 24 Akta o pristopu iz leta 2003[4] 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."

4. Priloga XII k Aktu o pristopu vsebuje seznam *acquis communautaire*, ki se nanaša na Poljsko. V poglavju 9 – Obdavčitev – v točki 1 te priloge je razglašena veljavnost predpisov o skupnem sistemu davka na dodano vrednost:

„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, 13.6.1977, str. 1), kakor je bila nazadnje spremenjena z:

– 32002 L 0038: Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. 5. 2002 (UL L 128, 15.5.2002, 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 28l 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

4 – 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).

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."

2. Direktiva 2006/112

5. Člen 96 Direktive 2006/112 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."

6. Člen 97(1) Direktive 2006/112 določa, da splošna stopnja DDV od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2010 ne sme biti nižja od 15 %.

7. Člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112 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.

[…]“

8. Nižje stopnje se skladno s členom 99(1) Direktive 2006/112 določijo kot odstotek od davčne osnove in ne smejo biti nižje od 5 %.

9. Poglavje 4 naslova VIII Direktive 2006/112 (členi od 109 do 122) ureja pogoje, pod katerimi lahko države članice do uvedbe dokončne ureditve na ravni Skupnosti uporabljajo oprostitve s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi, ali nižje stopnje, ki odstopajo od splošnih pravil.

10. Člen 114(1) Direktive 2006/112 v zvezi s tem 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 […] za dobave blaga in opravljanje storitev v kategorijah iz Priloge III.

Poleg tega lahko države članice iz prvega pododstavka uporabljajo takšno stopnjo za […] otroška oblačila, otroško obutev in stanovanja.“

11. Člen 115 Direktive 2006/112 določa:

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

12. V členu 115 Direktive 2006/112 je dobesedno prevzeta določba člena 28(2)(d) Šeste direktive, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992.[5]

13. Poglavje 5 naslova VIII – Začasne določbe – v členih od 123 do 130 vsebuje določbe, da se državam članicam, ki so k Evropski uniji pristopile 1. maja 2004, za dobavo določenega blaga prizna oprostitev s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi, in dovoli uporaba nižje stopnje DDV za določeno blago.

5 – Navedena v opombi 3.

14. Navezujoč se na določbe Akta o pristopu so v členu 128 Direktive 2006/112 določene te posebne ureditve za Poljsko:

„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 %.“

B – *Nacionalno pravo*

15. Skladno s členom 41 poljskega zakona o davku na dodano vrednost z dne 11. marca 2004 (v nadaljevanju: poljski zakon o DDV) je splošna stopnja DDV 22 %, mogoča pa so odstopanja. Skladno s tem člen 41(2) poljskega zakona o DDV za blago in storitve, navedene v Prilogi III, določa nižjo davčno stopnjo 7 %.

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

III – Predhodni postopek in predlogi strank

17. Komisija je 23. marca 2007 Republiki Poljski poslala pisni opomin. V njem ji je

očitala, da z odstopanjem od člena 98 v povezavi s Prilogo III k Direktivi 2006/112 uporablja nižjo stopnjo DDV za oblačila in oblačilne dodatke za dojenčke ter otroško obutev.

18. Poljska je v odgovoru z dne 22. maja 2007 podala mnenje o dejanskem stanju. Trditve, ki jih je Republika Poljska navedla v obrambo, Komisije niso prepričale, zato je 1. februarja 2008 Poljski poslala obrazloženo mnenje, v katerem ji je za izpolnitev zahtev prava Skupnosti postavila rok dveh mesecev.

19. Poljska je odgovorila z dopisom z dne 31. marca 2008. Komisija stališča ni spremenila in je z dopisom z dne 2. februarja 2009, ki je prispel na Sodišče 3. februarja 2009, vložila to tožbo, v kateri Sodišču predlaga, naj:

– ugotovi, da Republika Poljska s tem, da je na podlagi člena 41(2) zakona o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004 v povezavi s točkama 45 in 47 iz Priloge III k temu zakonu uporabljala nižjo stopnjo DDV v višini 7 % za dobave, uvoz in pridobitve znotraj Skupnosti oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve, 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;

– Republiki Poljski naloži plačilo stroškov postopka.

20. Poljska Sodišču predlaga, naj tožbo zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov postopka.

IV – Pravna presoja

21. Skladno s členom 96 Direktive 2006/112 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.

22. Z odstopanjem od tega člena je mogoče skladno s členom 98 Direktive uporabljati eno ali dve nižji davčni stopnji za kategorije dobav blaga in storitev, navedene v Prilogi III k Direktivi. Ni sporno, da dobava oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve (v nadaljevanju: zadevno blago), ki jo Poljska obdavčuje po nižji, 7-odstotni davčni stopnji, ni navedena na seznamu v Prilogi III.

Zato člen 98 Direktive ne dovoljuje uporabe nižje davčne stopnje za dobavo zadevnega blaga.

23. Vendar se Poljska sklicuje na člen 115 Direktive 2006/112. Skladno z njim lahko države članice, ki so 1. januarja 1991 uporabljale nižjo stopnjo za otroška oblačila, otroško obutev in stanovanja, za take dobave blaga ali opravljanje storitev tako stopnjo še naprej uporabljajo.

24. Komisija zavrača možnost uporabe te določbe za Poljsko. Opozarja, da je bila prehodna določba prvotno vstavljena z Direktivo 92/77 kot člen 28(3)(b) Šeste direktive in velja samo za države, ki so bile ob sprejetju Direktive 92/77 že članice Skupnosti. Opozarja še, da so izjeme v nasprotju z uskladitvenim namenom Direktive in jih je zato treba razlagati ozko. Države članice, ki so pristopile pozneje, naj bi se lahko sklicevale samo na izjeme, katerih uporaba je določena v Aktu o pristopu. Akt o pristopu iz leta 2003 naj Poljski za dobavo zadevnega blaga ne bi dovoljeval uporabe nižje stopnje DDV, ki bi odstopala od splošnega sistema.

25. Poljska pa zagovarja stališče, da besedilo člena 115 Direktive 2006/112 ne prepoveduje uporabe za Poljsko. Če bi izključili uporabo določbe za Poljsko, naj bi bila Poljska v primerjavi z drugimi državami članicami diskriminirana. Poleg tega naj bi bila uporaba izjeme upravičena iz razlogov socialne politike.

A – *Možnost uporabe določbe za Poljsko*

26. Člen 24 Akta o pristopu z naslovom „Prehodni ukrepi“ določa: „Ukrepi, navedeni v prilogah […] XII […] k temu aktu, se za nove države članice uporabljajo pod pogoji, določenimi v teh prilogah.“

27. V točki 1 poglavja 9 „Obdavčitev“ Priloge XII je med drugim navedena Šesta direktiva 77/388, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo 2002/38/ES. To vključuje tudi vse spremembe Direktive, sprejete med letoma 1977 in 2002. V točki 1, od (a) do (c), so navedena še odstopanja od Šeste direktive, ki veljajo za Poljsko, in sicer od členov 12(3)(a) in 28(3)(b) Direktive. Akt o pristopu ne

določa odstopanj od člena 28(2)(d) Šeste direktive.

28. Če ni posebnih omejitev in pridržkov, država pristopnica prevzame *vse* pravice in obveznosti, ki izhajajo iz *acquis communautaire*.[6] Torej se tudi izjeme, kot sta člen 28(2)(d) Šeste direktive oziroma člen 115 Direktive 2006/112, načeloma lahko uporabljajo za države članice, ki so pristopile leta 2004, če v Aktu o pristopu niso bile sprejete nobene posebne določbe. To ni bilo tako v primeru zadevnega blaga.

29. Temu ne nasprotuje dejstvo, da Poljska ob sprejetju Direktive 92/77, s katero je bila prvotno uvedena navedena določba, ni bila članica Skupnosti. Kajti namen določb o prevzemu *acquis communautaire* v Aktu o pristopu je prav razširiti veljavnost pravnih aktov, sprejetih pred pristopom zadevne države članice, na to državo članico. Ni tudi razvidno, da bi bila Direktiva 92/77 kakor koli izvzeta iz *acquis communautaire*, ki ga je prevzela Poljska s pristopom k Skupnosti.

30. Nasprotno se za Komisijo zdi, da člen 24 Akta o pristopu v povezavi z določbami navedene priloge razume tako, da je del prevzetega *acquis communautaire* postala tako rekoč samo splošna ureditev Šeste direktive. Posebne ureditve naj bi bile vključene samo, če so navedene v prilogi, in sicer v obliki tam določene prilagoditve.

31. Vendar v besedilu ali sistematiki določb Akta o pristopu ni indicev za to razlago. Nasprotno, Akt o pristopu v točki 1, od (a) do (c), poglavja 9 „Obdavčitev“ Priloge XII izrecno določa *odstopanja* od izjem Šeste direktive. Ta tehnika urejanja temelji na vodilu, da izjeme načeloma veljajo za države pristopnice. To je poudarjeno tudi z besedilom točke 1(c) poglavja 9 Priloge XII k Aktu o pristopu, ki se glasi: „*Za uporabo člena 28* lahko Poljska […] ohrani oprostitev davka na dodano vrednost od mednarodnega prevoza potnikov […]“ [moj poudarek].

32. Če izjem od vsega začetka ne bi bilo mogoče uporabljati za nove države članice, jih v Aktu o pristopu ne bi bilo treba spremeniti. Nasprotno bi bilo v takem primeru potem treba uvesti popolnoma nove izjeme za države pristopnice.

6 – Tako tudi generalni pravobranilec G. Tesauro v sklepnih predlogih, predstavljenih 7. maja 1991 v zadevi Komisija proti Španiji (sodba z dne 17. oktobra 1991, C-35/90, Recueil, str. I-5073, točka 6).

33. Tudi zaradi pravne varnosti ni dovoljeno na podlagi „molka“ Akta o pristopu sklepati o nemožnosti uporabe nekaterih določb Šeste direktive, ki skladno s svojim besedilom veljajo neomejeno, za države članice pristopnice. V Aktu o pristopu bi morale biti, da bi bil glede tega jasen, navedene ne samo spremenjene veljavne izjeme, temveč tudi vse izjeme, ki naj skupno ne bi veljale za države pristopnice.

34. Končno Komisija svoje trditve opira še na ureditev v zvezi z nižjo obdavčitvijo stanovanj. Obdavčitev storitev v zvezi z gradnjo, obnovo in prezidavo stanovanjskih objektov naj bi bila za Poljsko določena v točki 1(b) poglavja 9 Priloge XII k Aktu o pristopu in v členu 128(5) Direktive 2006/112. Poleg tega naj bi bilo skladno s členom 115 Direktive nižjo stopnjo za stanovanja dovoljeno uporabljati državam članicam, ki so tako ugodnost uporabljale 1. januarja 1991. Če bi bilo to določbo mogoče uporabljati tudi za države, ki so pristopile pozneje, naj bi za Poljsko obstajala dvojna pravna podlaga za znižanje davka.

35. Vendar me ta argument ne prepriča.

36. Člen 128 Direktive 2006/112 je posebna določba za Poljsko, ki odstopa od splošne določbe člena 115 in jo nadomešča glede uporabe nižje stopnje za gradnjo stanovanj. Medtem ko je skladno s členom 115 Direktive 2006/112 nižjo davčno stopnjo za stanovanja dopustno uporabljati časovno neomejeno, če se je ta stopnja uporabljala 1. januarja 1991, posebna določba v Aktu o pristopu, ki je bila prevzeta v člen 128 Direktive 2006/112, po eni strani v časovnem smislu omejuje uporabo nižje stopnje do 31. decembra 2007. Po drugi strani je izjema za Poljsko v členu 128 Direktive spremenjena tako, da za pogoj ne postavlja obstoja ustreznega znižanja 1. januarja 1991, temveč velja tudi za nižje stopnje davka, uvedene pozneje.

37. Ker v nasprotju s stanovanji ni posebne določbe za dobavo otroških oblačil in otroške obutve, glede tega ostane nespremenjena v veljavi izjema iz člena 115 Direktive 2006/112, ki velja za vse države članice. Če bi pogodbenice prav tako hotele spremeniti ali celo v celoti izključiti veljavnost te določbe za Poljsko, bi bilo treba sprejeti ustrezno določbo v Aktu o pristopu.

38. *Acquis communautaire*, ki ga je Poljska prevzela s pristopom, torej zajema tudi izjemo iz člena 115 Direktive 2006/112.

39. Vendar je vprašanje, ali iz vsebine in cilja člena 115 izhajajo indici za to, da se ta določba kljub temu ne sme uporabljati za državo v položaju, v kakršnem je Poljska, ki 1. januarja 1991 še ni bila država članica Skupnosti.

40. Kot pa je Sodišče ugotovilo v sodbi Optimus-Telecomunicações, v primeru pristopa datum, določen v pravu Skupnosti, kadar v Aktu o pristopu ali drugem aktu Skupnosti ni določeno nasprotno, velja tudi za državo pristopnico, čeprav je ta datum predhoden datumu pristopa.[7]

41. Kot je bilo že navedeno, Akt o pristopu ne vsebuje nobenega opozorila, da naj člen 28(2)(d) Šeste direktive (oziroma člen 115 Direktive 2006/112) ne bi veljal za države pristopnice.

42. Tudi iz besedila samih navedenih določb ne izhaja nič drugega. Skladno s tem besedilom lahko države članice, ki so 1. januarja 1991 že uporabljale nižjo stopnjo za zadevno blago, to še naprej uporabljajo. Skladno z določbo ni treba, da bi bila zadevna država članica tudi že na odločilni datum 1. januar 1991 država članica, čeprav se taka časovna določitev, ki zadeva le države, ki so na določen datum države članice, v Direktivi 2006/112 uporablja.[8] Neobstoj take časovne določitve je dokaz, da je treba člen 115 načeloma uporabljati tudi za države članice, ki so šele pozneje pristopile k Evropski uniji, če so na odločilni datum uporabljale ustrezno ureditev.

43. V skladu z jezikovno razlago je torej določbo mogoče uporabljati za Poljsko. Če je besedilo določbe prava Skupnosti jasno in tudi niso mogoče nasprotujoče si razlage v različnih jezikovnih različicah, je jezikovna razlaga močan indic za pravi pomen določbe.[9]

7 – Sodba z dne 21. junija 2007 v zadevi Optimus-Telecomunicações (C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točka 32).

8 – Glej na primer člen 379(1) Direktive 2006/112, ki temelji na točki 2(m) dela IX Priloge XV k Aktu o pristopu Avstrije, Finske in Švedske (UL 1994, C 241, str. 335).

9 – Glej sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston, predstavljene 25. januarja 2007 v zadevi Optimus-Telecomunicações (sodba z dne 21. junija 2007, C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točka 45).

44. Do zdaj pridobljeno razlago možnosti uporabe določbe za Poljsko pa je treba presojati tudi glede na namen Direktive, ki ga je uresničeval zakonodajalec Skupnosti, to je vzpostaviti enotni sistem DDV.

45. Kot je Sodišče večkrat razsodilo,[10] je treba določbe Šeste direktive o odstopanju od splošnega načela, po katerem se DDV obračuna za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, razlagati ozko.

46. Glede tega je člen 115 Direktive 2006/112 izjema, ki vzdržuje stanje, ki je v nasprotju s ciljem Direktive, namreč uporabo nižjih davčnih stopenj za druge transakcije, ki niso določene z Direktivo. Zato je vprašanje, ali je ugotovitve Sodišča iz sodbe Optimus-Telecomunicações[11] glede Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala[12] mogoče kot take upoštevati v obravnavanem položaju. V tisti zadevi je namreč drugače kot v obravnavanem primeru šlo za navezavo na pravni položaj na odločilni datum pred pristopom, da bi se doseglo pravno stanje, ki je bližje uskladitvenemu namenu Direktive.

47. Vendar tudi ozka razlaga določbe ne izključuje njene uporabe za Poljsko. V Direktivi se izhaja iz napredovanja po fazah, saj uskladitev prometnih davkov v državah članicah vodi do sprememb davčne strukture in ima precejšnje posledice na proračunskem, gospodarskem in socialnem področju.[13] Tudi druge države članice lahko trenutno uporabljajo nižjo davčno stopnjo za zadevno blago, tako da cilj popolne uskladitve v vsakem primeru še ni dosežen, ne glede na to, ali se določba uporablja za Poljsko.

48. Poleg tega v prid uporabi izjem za Poljsko govorita tudi njihov smisel in namen: državljani držav članic naj bi kljub napredovanju usklajevanja še naprej lahko uživali nekatere socialne ugodnosti, na katere so se navadili.

10 – Glej sodbe z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 34), z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01, Recueil, str. I-4395, točka 28), z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia (C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točki 15 in 16) in z dne 6. julija 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točka 23).

11 – Navedena v opombi 7.

12 – UL L 249, str. 25, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23).

13 – Glej uvodno izjavo 6 Direktive 2006/112.

Direktiva izrecno dopušča vzdrževanje stanja, ki je samo po sebi v nasprotju z usklajenim sistemom, da bi preprečila socialne nemire.

49. Takojšnja odprava nižje davčne stopnje za otroška oblačila in otroško obutev bi povzročila nenadno zvišanje davčne obremenitve za družine z otroki. Da bi se to preprečilo, se je državam članicam leta 1992 dovolila ohranitev znižanja DDV za dobave teh izdelkov, ki je veljalo na odločilni datum in je bilo utemeljeno z razlogi socialne politike. Poljska je bila ob pristopu v primerljivem položaju kot države, ki so bile članice Skupnosti že leta 1992.

50. Ta rezultat sicer morda pomeni konkurenčno prednost za poljske gospodarske subjekte, ker so njihove transakcije davčno ugodneje obravnavane. Glede tega pa se njihov položaj ne razlikuje od davčnih zavezancev v drugih državah članicah, ki so znižanje uporabljali že leta 1991. Prav neuporaba izjeme za države, ki so pristopile pozneje, bi povzročila neenako obravnavanje teh držav. Zanje bi se načeloma uporabljala strožja uskladitev kot za države, ki so bile članice že ob sprejetju določbe.

51. Komisija meni, da je ta strožja uskladitev za nove države članice upravičena, saj so države članice, ki so pristopile pozneje, tudi prevzele *acquis communautaire* v poznejši fazi. Uporaba posebne določbe za države članice, ki so pristopile leta 2004, bi zmanjšala doseženo stopnjo uskladitve.

52. Vendar je Poljska, če je od 1. januarja 1991 uporabljala ustrezno nižjo stopnjo DDV za zadevno blago, v enakem položaju kot takratne države članice, z edino razliko, da je ta obdavčitev na Poljskem najprej temeljila samo na nacionalnem pravu, medtem ko so stare države članice svoje ustrezne ureditve smele še naprej uporabljati na podlagi pooblastila Direktive. Uporaba člena 115 Direktive 2006/112 za Poljsko v tem položaju ne vodi niti k zmanjšanju stopnje uskladitve niti k večji uskladitvi, temveč ohranja samo *status quo*.

53. Sicer se lahko zdi zaželeno, da bi se ukinile številne izjeme, ki jih dopušča Direktiva. Vendar bi morala ukinitev enako prizadeti vse

države članice, ki so glede morebitnih starih ureditev v primerljivem položaju.

54. Tako je na tej stopnji treba ugotoviti, da člen 115 Direktive 2006/112 tudi Poljski podeljuje pravico, da še naprej uporablja nižjo davčno stopnjo za dobavo oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve, če jo je uporabljala 1. januarja 1991.

1. Položaj, na katerega se nanaša člen 115 Direktive 2006/112

55. Zato je treba preizkusiti, ali so pogoji, ki so v členu 115 Direktive 2006/112 postavljeni za uporabo nižje davčne stopnje za dobavo zadevnega blaga, na Poljskem dejansko izpolnjeni.

56. Komisija v tožbi – tudi podredno – ni zavzela stališča glede tega vprašanja.

57. Poljska vlada je v odgovoru na tožbo navedla, da je na Poljskem 1. januarja 1991 skladno z določbami zakona o prometnem davku z dne 16. decembra 1972 veljala nižja davčna stopnja za otroška oblačila in otroško obutev. Sistem DDV, ki naj bi bil nato uveden z zakonom o davku na blago in storitve z dne 8. januarja 1993, naj bi posnemal sistem DDV Skupnosti. Poljska naj bi na podlagi teh določb za zadevno blago vseskozi uporabljala 7-odstotno davčno stopnjo.

58. Komisija se je odpovedala repliki, saj naj tožena stranka ne bi navedla nobenih novih argumentov in ker naj bi se Komisija že izrekla o vseh razlogih, ki jih je Poljska do takrat navedla v obrambo. Torej bi lahko trditve Poljske obravnavali, kot da jih Komisija priznava. Vsako poznejšo trditev Komisije bi bilo treba skladno s členom 42(2) Poslovnika zavrniti kot zapoznel razlog.

59. Vendar mora Sodišče sklepčnost trditev, ki jih je poljska vlada navedla v obrambo, po potrebi preizkusiti tudi, če jih Komisija ni izpodbijala. Sodišče je, da bi za ta namen pridobilo podrobnejša pojasnila o pravnem položaju na Poljskem od 1. januarja 1991, pozvalo obe stranki, naj pisno podata svoji stališči glede tega, ali so bili na Poljskem izpolnjeni pogoji za uporabo člena 115 Direktive 2006/112. Pojasnili naj bi zlasti, koliko je mogoče davek, ki se je zaračunaval na Poljskem 1. januarja 1991, obravnavati kot DDV

v smislu člena 115 Direktive in ali je takrat veljala nižja stopnja za obravnavane izdelke.

60. Pojasnil, ki sta jih poljska vlada in Komisija predložili v okviru tega ukrepa Sodišča, ni mogoče obravnavati kot zapoznelih razlogov skladno s členom 42(2) Poslovnika in jih je zato treba upoštevati pri naslednjem preizkusu sklepčnosti trditev, ki jih je Poljska navedla v obrambo.

61. Preizkusiti je torej treba, prvič, ali je imel poljski prometni davek, ki se je 1. januarja 1991 zaračunaval na dobavo zadevnega blaga, značaj DDV v smislu Direktive 2006/112. Drugič, pojasniti je treba, ali se je od odločilnega datuma uporabljala nižja davčna stopnja.

B – *Značaj davka kot davka na dodano vrednost v smislu Direktive*

62. Sodišče je v sodni praksi o členu 33(1) Šeste direktive (zdaj člen 401 Direktive 2006/112) določilo te bistvene značilnosti skupnega sistema DDV:[14]

– DDV se 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;

– ta davek se pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tudi v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij;

– davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika.

63. Če nacionalna dajatev nima ene od teh značilnosti, člen 33(1) Šeste direktive ne nasprotuje temu, da se poleg DDV pobira tudi ta dajatev.[15]

14 – Sodbi z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 28) in z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C 312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 37).

15 – Sodbi Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 14, točka 27) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 14, točka 36).

64. Vendar je to ugotovitev treba videti v okviru določbe člena 33(1). Smisel in namen te določbe je izključiti izkrivljanje konkurence in vplivanje na delovanje notranjega trga, do česar bi prišlo, če bi se poleg usklajenega DDV pobirala nacionalna dajatev z enakimi značilnostmi – torej tako rekoč vzporedni DDV.[16]

65. Nasprotno je za uporabo člena 115 Direktive 2006/112 za državo članico v položaju, v kakršnem je Poljska, pomembno samo, da je davek na otroška oblačila in otroško obutev potrošniški davek, podoben usklajenemu DDV, in da ima socialna ugodnost, ki je posledica nižje stopnje tega davka, za potrošnika zato podoben pomen kot naložitev DDV v smislu Direktive 2006/112 po nižji stopnji.

66. Skladno s tem mora iti za splošni davek na dobavo zadevnega blaga, katerega znesek se določi sorazmerno s ceno in ki ga nazadnje plača končni potrošnik. Ni pa odločilno, ali in kako se zagotovi nevtralnost davka na različnih stopnjah trženja pred dobavo končnemu potrošniku.

16 – Glej v tem smislu sodbi Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 14, točki 21 in 24) ter KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 14, točki 29 in 33).

67. V zvezi s tem je iz informacij o pravnem položaju na Poljskem, ki jih je Sodišče dobilo iz pisnih odgovorov na svoje vprašanje in na obravnavi, razvidno, da je bil prometni davek, ki se je zaračunaval 1. januarja 1991, splošni davek, ki se je odmerjal glede na vrednost storitve. Pri tem je zaračunavanje davka sicer temeljilo na dveh zakonih – zakonu o obdavčitvi storitev državnih podjetij in zakonu o obdavčitvi storitev zasebnih podjetij. Davek pa je bil v obeh primerih oblikovan enako.

68. To, da Komisija v zvezi s tem graja, da nekatere storitve, kot so umetniške ali znanstvene dejavnosti, niso bile podvržene temu davku, ne nasprotuje splošnemu značaju davka. Končno tudi Direktiva 2006/112 določa številne davčne oprostitve zaradi razlogov socialne politike.

69. Poleg tega v zvezi s tem ni pomembno, da je bil na Poljskem šele leta 1993 uveden sistem DDV, ki skladno s sistemom Direktive z mehanizmom odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi, zagotavlja davčno nevtralnost vmesnih transakcij do dobave končnemu potrošniku. Pred tem je Poljska uporabljala sistem oprostitve vložkov, da bi preprečila kumuliranje DDV na različnih stopnjah trženja.

70. Kot sem že pojasnila, je za oceno davčne ugodnosti pomemben samo vidik končnega potrošnika. Z njegovega vidika je vseeno, s katero tehniko urejanja je zagotovljeno, da mora plačati davek, sorazmeren z dodano vrednostjo, ki je bila dodana izdelku v verigi ustvarjanja vrednosti. Sicer pa je tudi skladno z Direktivo državam članicam v nekaterih primerih dovoljena uporaba nekaterih odstopanj od splošnega mehanizma odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi.[17]

71. Dalje je treba preiskati, ali se je za dobavo zadevnega blaga od 1. januarja 1991 uporabljala nižja davčna stopnja.

72. Iz predloženih informacij je razvidno, da so bile zadevne dobave najprej v celoti oproščene davka, nato se je od 4. maja 1992 do 16. decembra 1992 uporabljala 5-odstotna davčna stopnja, od takrat pa se uporablja 7-odstotna davčna stopnja. Hkrati je bila splošna stopnja 20- oziroma 22-odstotna.

73. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da je uporabo davčne oprostitve v širšem smislu mogoče izenačiti tudi z obdavčitvijo po stopnji, znižani na nič. Tudi v sami Direktivi je *zero-rating*, torej oprostitev s pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi, ki jo poznajo v nekaterih državah članicah, izenačena z uporabo nižje davčne stopnje, ki je nižja od najnižjih stopenj, določenih v Direktivi.[18] Zato je tudi oprostitev dobave oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve, ki je na Poljskem veljala 1. januarja 1991, mogoče obravnavati kot uporabo nižje stopnje v smislu člena 115 Direktive 2006/112.[19]

74. Poleg tega dejstvo, da Poljska ni vseskozi uporabljala enako visoke nižje davčne stopnje, temveč je stopnjo v dveh korakih zvišala z 0 % na sedanjih 7 %, ne izključuje sklicevanja na člen 115.

75. V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da vsak nacionalni ukrep, sprejet po odločilnem datumu, določenem v pravu Skupnosti, zaradi

17 – Glej na primer člene 175(2), drugi pododstavek, 180 in 372 Direktive 2006/112.

18 – Glej na primer člen 28(2)(a) in (b) Šeste direktive oziroma člena 110 in 113 Direktive 2006/112. Za podrobnejša pojasnila v zvezi s pojmom *zero-rating* glej moje sklepne predloge, predstavljene 4. maja 2006 v zadevi Talacre Beach Caravan Sales (sodba z dne 6. julija 2006, C-251/05, ZOdl., str. I-6269, točki 22 in 23) in moje sklepne predloge, predstavljene 13. decembra 2007 v zadevi Marks & Spencer (sodba z dne 10. aprila 2008, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 27).

19 – V tem času se na Poljskem, kot sem že navedla, še ni uporabljal sistem odbitka DDV, plačanega v predhodni fazi. Vendar je bila večkratna davčna obremenitev zagotovljena z oprostitvijo vložkov, tako da tudi glede tega obstaja primerljivost z *zero-rating*.

tega ni samodejno izključen iz sistema odstopanja, ki je bil uveden z zadevnim aktom Skupnosti.[20] Če država članica po odločilnem datumu spremeni svojo ureditev tako, da omeji obseg obstoječih izjem in se s tem približa cilju Direktive 2006/112, je treba šteti, da je taka ureditev zajeta z izjemo, na kateri temelji.[21]

76. Zato se ne sme grajati tega, da Poljska od leta 1991 znižuje višino znižanja in obdavčitev tako še bolj približuje splošni stopnji DDV, ki jo Direktiva določa za zadevne transakcije.

77. Nazadnje je treba ugotoviti, da ima Republika Poljska skladno s členom 115 Direktive 2006/112 pravico uporabljati 7-odstotno davčno stopnjo za dobavo oblačil in oblačilnih dodatkov za dojenčke ter otroške obutve. Zato tožbi Komisije, s katero se Republiki Poljski očita, da s tem krši člen 98 Direktive 2006/112, ni mogoče ugoditi.

V – Stroški

78. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Republika Poljska je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

20 – Glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Puffer (C-460/07, ZOdl., str. I-3251, točka 85) s sklicevanjem na sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 41).

21 – Glej v tem smislu sodbo Puffer (navedena v opombi 20, točka 85) s sklicevanjem na sodbi, izdani v zvezi s členom 17(6) Šeste direktive, z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-345/99, Recueil, str. I-4493, točka 44) in z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 45). Glej tudi sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora (C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točke od 35 do 37).

VI – Predlog

79. Zato Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Tožba se zavrne.

2. Evropski Komisiji se naloži plačilo stroškov postopka.