ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 10 юни 2010 година[1]

I — Въведение

1. Комисията оспорва транспонирането от страна на Полша на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[2] (наричана по-нататък „Директива 2006/112“). По-конкретно става въпрос за прилаганата от Полша намалена ставка на ДДС от 7 % за бебешко облекло, аксесоари за него и детски обувки. Според Комисията, като прилага тази намалена данъчна ставка, Полша нарушава член 98 от Директива 2006/112, във връзка с приложение III към нея. Полша не отрича прилагането на намалената данъчна ставка, но го счита за обосновано по съображения, свързани със социалната политика, както и на основание член 115 от Директива 2006/112.

2. От решаващо значение за изхода на спора е преди всичко въпросът за приложимостта ratione temporis на член 115 от Директива 2006/112 спрямо Полша. Член 115 от Директива 2006/112 позволява на държавите членки, които към 1 януари 1991 г. са прилагали намалена ставка в частност за детско облекло и детски обувки, да продължат да прилагат такава ставка за доставката на тези стоки. Към датата, посочена в член 115 от Директива 2006/112, както и по времето на въвеждането на съответния предходен режим в Шеста директива[3] Полша обаче все още не е била членка на Европейската общност. Следователно въпросът, който се поставя, е дали въпреки това Полша може да се позовава на тази разпоредба и да продължи да прилага съществуващия към 1 януари 1991 г. специален режим, или релевантни са единствено разпоредбите на член 98 от Директива 2006/112, във връзка с приложение III към нея, както и член 128 от същата директива и правилата, приети с Акта за присъединяване.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

3 — Предходният режим е бил установен с член 28, параграф 2, буква г) от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и относно изменение на Директива 77/388/ЕИО (сближаване на ставките на ДДС), наричана по-нататък „Шеста директива“.

II — Правна уредба

А — *Общностна правна уредба*

1. Актът за присъединяване от 2003 г.

3. Член 24 от Акта за присъединяване от 2003 г. [4] гласи следното:

„Мерките, изброени в приложения V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII и XIV на настоящия акт, се прилагат по отношение на новите държави членки в съответствие с условията, предвидени в тези приложения“.

4. Приложение XII към Акта за присъединяване съдържа отнасящия се до Полша списък на достиженията на правото на ЕС. Съгласно точка 1 от глава 9 („Данъчна политика“) от това приложение приложими са разпоредбите относно общата система на данъка върху добавената стойност:

„31977 L 0388: Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 13.6.1977 г., стр. 1), последно изменена с:

— 32002 L 0038: Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7.5.2002 г. (ОВ L 128, 15.5.2002 г., стр. 41).

а) чрез дерогация от член 12, параграф 3 буква а) от Директива 77/388/ЕИО, Полша може (i) да прилага освобождаване чрез възстановяването на платения данък на предходната фаза при предлагането на определени книги и специализирани периодични издания до 31 декември 2007 г., и (ii) да прилага намалена ставка на данък добавена стойност не по-ниска от 7 % за предлагането на ресторантьорски услуги до 31 декември 2007 г. или до края на преходния период по смисъла на член 28л от директивата, в зависимост от това кое от двете настъпи по-рано.

б) чрез дерогация от член 12, параграф 3, буква а) от Директива 77/388/ЕИО, Полша може да прилага (i) намалена ставка на данък добавена стойност не по-ниска от 3 % върху храните (включително напитките, но с изключение на алкохолните напитки) за човешка

4 — Акт относно условията на присъединяването на Чешката република, Република Естония, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Република Унгария, Република Малта, Република Полша, Република Словения и Словашката република и промените в Учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 236, 2003 г., стр. 33).

или животинска употреба; живи животни, семена, растения и съставки, обикновено предназначени за приготвяне на храни; продукти обичайно предназначени за добавяне или заменяне на храните; и за доставките на стоки и услуги, които обикновено са предназначени за използване в земеделското производство, но с изключение на оборудване като машини или сгради, по смисъла на точки 1 и 10 от приложение 3 към директивата до 30 април 2008 г., (ii) намалена ставка на данък добавена стойност не по-ниска от 7 % за предоставянето на услуги, които не са включени като част от социалната политика за строителство, подновяване и изменение на жилищни сгради, с изключение на строителните материали, и за доставката преди първото настаняване в жилищните сгради или частите от жилищните сгради по смисъла на член 4, параграф 3а от директивата до 31 декември 2007 г.

в) За целите на прилагането на член 28, параграф 3б от Директива 77/388/ЕИО, Полша може да продължи да освобождава от данък добавена стойност международния превоз на пътници по смисъла на точка 17 от приложение Е към тази директива, до изпълнение на условията в член 28, параграф 4 от директивата или докато същото освобождаване се прилага от някоя от настоящите държави членки, в зависимост от това кое от двете настъпи по-рано“.

2. Директива 2006/112

5. Член 96 от Директива 2006/112 предвижда:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

6. Член 97, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда, че от 1 януари 2006 г. до 31 декември 2010 г. стандартната данъчна ставка не може да бъде по-малка от 15 %.

7. Член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112 гласи:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[…]“

8. Съгласно член 99, параграф 1 от Директива 2006/112 намалените ставки се определят като процент от данъчната основа, който не може да бъде под 5 %.

9. Дял VIII, глава 4 от Директива 2006/112 (членове 109—122) урежда условията, при които до въвеждането на окончателен режим на общностно равнище държавите членки могат, чрез дерогация от общите правила, да разрешават освобождаване с възможност за приспадане на платения на предходния етап ДДС или да прилагат намалените ставки.

10. Във връзка с това член 114, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда следното:

„Държавите членки, които на 1 януари 1993 г. са били задължени да повишат стандартната си ставка, действаща към 1 януари 1991 г. с повече от 2 % могат да прилагат намалена ставка, по-ниска от минималната, […] по отношение на доставката на стоки и услуги в категориите, изложени в приложение III.

Държавите членки, посочени в първата алинея, могат също да прилагат такава ставка за […] детско облекло, детски обувки и жилища“.

11. Член 115 от Директива 2006/112 гласи:

„Държавите членки, които към 1 януари 1991 г. са прилагали намалена ставка за […] детско облекло, детски обувки и жилища могат да продължат да прилагат такава ставка за доставката на тези стоки или услуги“.

12. Член 115 от Директива 2006/112 възпроизвежда буквално разпоредбата на член 28, параграф 2, буква г) от Шеста директива, изменена с Директива 92/77/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година [5].

13. Дял VIII, глава 5, озаглавена „Временни разпоредби“, съдържа разпоредби, които предоставят възможност на определени държави членки да разрешават освобождаване с възможност за приспадане на платения на предходния етап ДДС по отношение на доставката на определени стоки и им позволява да прилагат намалена ставка по отношение на определени стоки.

5 — Посочена в бележка под линия 3.

14. Член 128 от Директива 2006/112 във връзка с разпоредбите на Акта за присъединяване установява следните специални режими по отношение на Полша:

„1. Полша може до 31 декември 2007 г. да продължи да дава освобождаване с възможност за приспадане на платения на предходния етап ДДС по отношение на доставката на някои книги и специализирани периодични издания.

2. Полша може до 31 декември 2007 г. или до въвеждането на окончателен режим, както е посочено в член 402, което от двете настъпи по-рано, да продължи да прилага намалена ставка от не по-малко от 7 % за доставката на ресторантьорски услуги.

3. Полша може до 30 април 2008 г. да продължи да прилага намалена ставка от не по-малко от 3 % за доставката на хранителни продукти, както е посочено в точка 1 от приложение III.

4. Полша може до 30 април 2008 г. да продължи да прилага намалена ставка от не по-малко от 3 % за доставката на стоки и услуги от вид, нормално предназначен за използване в земеделското производство, но с изключение на капиталови стоки като машини или сгради, както е посочено в точка 11 от приложение III.

5. Полша може до 31 декември 2007 г. да продължи да прилага намалена ставка от не по-малко от 7 % за доставката на услуги, които не се предоставят като част от социална политика, за строителство, обновяване и променяне на жилища, с изключение на строителни материали и за доставката преди първото обитаване на жилищни сгради или части от жилищни сгради, както е посочено в член 12, параграф 1, буква а)“.

Б — *Национална правна уредба*

15. Съгласно член 41 от полския Закон за данъка върху добавената стойност от 11 март 2004 г. (наричан по-нататък „полският Закон за ДДС“ стандартната ставка на ДДС е в размер на 22 %, като се допускат определени изключения. В съответствие с това член 41, параграф 2 от полския Закон за ДДС предвижда намалена ставка от 7 % за стоките и услугите, посочени в приложение III.

16. В точка 45 от приложение III към полския Закон за ДДС се посочва бебешко облекло и аксесоари за него, а в точка 47 — детски обувки.

III — Досъдебна процедура и искания на страните

17. На 23 март 2007 г. Комисията изпраща на Република Полша официално уведомително писмо. В това писмо тя твърди, че

Полша допуска неизпълнение на задълженията си, като чрез дерогация от член 98 от Директива 2006/112 във връзка с приложение III към нея прилага намалена ставка за бебешко облекло и аксесоари за него, както и за детски обувки.

18. Полша отговаря с писмо от 22 май 2007 г., в което излага становището си по фактическите обстоятелства. Тъй като защитните доводи на Полската република са неубедителни за Комисията, на 1 февруари 2008 г. тя изпраща на Полша мотивирано становище, в което определя на Полша срок от два месеца, за да изпълни изискванията на общностното право.

19. Полша отговаря със съобщение от 31 март 2008 г. Комисията поддържа своята позиция и с акт от 2 февруари 2009 г., постъпил в Съда на 3 февруари 2009 г., предявява настоящия иск, в който моли Съда:

— да установи, че като прилага намалена ставка на ДДС от 7 % към доставката, вноса и вътреобщностното придобиване на бебешко облекло и аксесоари за него и на детски обувки на основание на член 41, параграф 2 от Закона за данъка върху стоките и услугите от 11 март 2004 г. във връзка с позиции 45 и 47 от приложение III към този закон, Република Полша не изпълнява задълженията си по член 98 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с приложение III към нея,

— да осъди Република Полша да заплати съдебните разноски.

20. Полша моли Съда да отхвърли иска и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

IV — Правен анализ

21. Член 96 от Директива 2006/112 предвижда, че държавите членки прилагат стандартната ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги.

22. Чрез дерогация член 98 от Директивата позволява прилагането на една или две намалени данъчни ставки за доставки на стоки или услуги от категориите, предвидени в приложение III от Директивата. Безспорно доставката на бебешко облекло и аксесоари за него и на детски обувки (наричани по-нататък „разглежданите стоки“), облагани от Полша с намалена данъчна ставка от 7 %, не е включена в списъка в приложение III. Следователно член 98 от Директивата не допуска да се облага с

намалена данъчна ставка доставката на разглежданите стоки.

25. От своя страна Полша счита, че текстът на член 115 от Директива 2006/112 не забранява прилагането му спрямо Полша. Според нея изключването на прилагането на разпоредбата към Полша би довело до дискриминация спрямо другите държави членки. Освен това прилагането на изключението било обосновано по съображения за социална политика.

23. Полша обаче се позовава на член 115 от Директива 2006/112. Според тази разпоредба всички държави членки, които към 1 януари 1991 г. са прилагали намалена ставка за детско облекло, детски обувки и жилища, могат да продължат да прилагат такава ставка за доставката на тези стоки или услуги.

А — *Приложимост на разпоредбата спрямо Полша*

26. Член 24 от Акта за присъединяване, озаглавен „Преходни мерки“, гласи: „Мерките, изброени в приложения […] XII […] на настоящия акт, се прилагат по отношение на новите държави членки в съответствие с условията, предвидени в тези приложения“.

24. Комисията отхвърля приложимостта на тази разпоредба спрямо Полша. Тя посочва, че първоначално преходната разпоредба е въведена в Шеста директива като член 28, параграф 3, буква б) с Директива 92/77 и адресати на тази разпоредба са само държавите, които по време на приемането на Директива 92/77 вече са били членки на Общността. Комисията допълва, че разпоредбите, с които се въвеждат изключения от общия режим, противоречат на целта за хармонизиране на Директивата и поради това трябва да се тълкуват стриктно. Според Комисията по-късно присъединили се държави членки могат да се позовават единствено на изключения, чието прилагане е предвидено в Акта за присъединяване. Актът за присъединяване от 2003 г. не позволявал на Полша чрез дерогация от общата система да прилага намалена ставка на ДДС към доставката на разглежданите в случая стоки.

27. В глава 9 („Данъчна политика“), точка 1 от приложение XII по-конкретно е посочена Шеста директива 77/388, в редакцията ѝ съгласно последното изменение с Директива 2002/38/ЕО. Тази редакция включва и всички изменения на Директивата, приети между 1977 г. и 2002 г. По-нататък в точка 1, букви а)—в) се изброяват приложимите спрямо Полша дерогации от Шеста директива, а именно от член 12, параграф 3, буква а) и от член 28, параграф 3, буква б) от Директивата. Актът за присъединяване не предвижда дерогации

от член 28, параграф 2, буква г) от Шеста директива.

28. При липсата на специални ограничения и резерви присъединилата се държава членка поема *всички* права и задължения, произтичащи от acquis communautaire [6]. Следователно въвеждащите изключения разпоредби като член 28, параграф 2, буква г) от Шеста директива и член 115 от Директива 2006/112 по принцип са приложими спрямо държавите членки, присъединили се през 2004 г., доколкото с Акта за присъединяване не са приети специални правила. Случаят не е такъв по отношение на стоките, разглеждани в конкретния случай.

29. Фактът, че Полша не е членка на Общността към момента на приемането на Директива 92/77, с която първоначално е въведена посочената разпоредба, не променя този извод. Всъщност правилата относно приемането на acquis communautaire в Акта за присъединяване имат за цел именно да се разшири действието на актовете, приети преди присъединяването на съответната държава членка, така че да обхванат и нея. Също така нищо не указва за изключването по какъвто и да било начин на Директива 92/77 от acquis communautaire, прието от Полша с присъединяването към Общността.

30. За разлика от това въз основа на член 24 от Акта за присъединяване във връзка с разпоредбите на посоченото приложение Комисията изглежда приема, че само стандартният режим на Шеста директива автоматично е станал част от приетото acquis communautaire. Според Комисията специалните режими се включват само доколкото са изброени в приложението, и то под формата на предвиденото там адаптиране.

31. При все това текстът или общата структура на разпоредбите на Акта за присъединяване не позволяват да се обоснове такова тълкуване. Обратно, глава 9 („Данъчна политика“), точка 1, букви а)—в) от приложение XII към Акта за присъединяване изрично предвижда *дерогации* от изключенията, предвидени в Шеста директива. Тази законодателна техника се основава на предпоставката, че по принцип изключенията се прилагат по отношение на присъединяващите се държави. Това подчертава и текстът на глава 9, точка 1, буква в) от приложение XII, която гласи: *„За целите на прилагането на член 28* […] Полша може да продължи да освобождава от данък добавена стойност международния превоз на пътници […]“ (курсивът е мой).

32. Ако за сметка на това изключенията не бяха приложими от самото начало спрямо новите държави членки, изменението им в Акта за присъединяване нямаше да бъде необходимо. По-скоро в този случай щеше да бъде необходимо да се приемат нови изключения в полза на присъединяващите се държави.

6 — Вж. също заключението, представено от генералния адвокат Tesauro на 7 май 1991 г. по дело Комисия/Испания (C-35/90, Recueil, стр. I-5073, точка 6).

33. По съображения за правна сигурност, от липсата на изрична уредба в това отношение в Акта за присъединяване също не може в никакъв случай автоматично да се заключи, че определени разпоредби от Шеста директива, които според редакцията им са с неограничено действие, не се прилагат към присъединилите се държави членки. Иначе за яснота Актът за присъединяване е трябвало да посочи не само изключенията, които се прилагат с определени изменения, но и всички изключения, които изобщо не следва да се прилагат спрямо присъединяващите се държави.

34. На последно място, в подкрепа на доводите си Комисията се позовава и на режима на данъчно облагане с намалена ставка на жилищата. Тя посочва, че по отношение на Полша данъчното облагане на услугите във връзка със строителство, обновяване и променяне на жилища е уредено в глава 9, точка 1, буква б) от приложение XII към Акта за присъединяване и в член 128, параграф 5 от Директива 2006/112. Комисията допълва, че член 115 от Директивата позволява намалена ставка за жилища да прилагат онези държави членки, които към 1 януари 1991 г. са прилагали такова предимство. Според Комисията, ако се приеме, че тази разпоредба е приложима и спрямо присъединилите се по-късно държави, Полша би имала право да прилага намалена ставка на две правни основания.

35. Според мен обаче този довод е неубедителен.

36. Член 128 от Директива 2006/112 представлява за Полша специална разпоредба спрямо общата разпоредба на член 115 и я заменя по отношение на прилагането на намалената ставка за строителството на жилища. Всъщност член 115 от Директива 2006/112 допуска неограничено във времето прилагане на намалена данъчна ставка за жилища, доколкото тази ставка е била прилагана на 1 януари 1991 г., докато предвиденият в Акта за присъединяване специален режим, възпроизведен в член 128 от Директива 2006/112, от една страна, ограничава във времето прилагането на намалената ставка до 31 декември 2007 г. От друга страна, с член 128 от Директивата изключението се изменя по отношение на Полша, така че да не зависи от съществуването на съответно намаляване към 1 януари 1991 г., а да се прилага и за намалени данъчни ставки, въведени впоследствие.

37. Доколкото за разлика от жилищата, за доставката на детско облекло и на детски обувки липсва специален режим, по отношение на тях продължава да се прилага без изменения изключението по член 115 от Директива 2006/112, което се прилага спрямо всички държави членки. Ако волята на договарящите страни е била да изменят или дори изцяло да изключат прилагането и на тази разпоредба по отношение на Полша, трябвало е да предвидят съответна разпоредба в Акта за присъединяване.

38. Налага се изводът, че само по себе си acquis communautaire, прието от Полша при присъединяването, автоматично обхваща и изключението, предвидено в член 115 от Директива 2006/112.

39. Под въпрос обаче е дали от съдържанието и целта на член 115 могат да се изведат индиции, че тази разпоредба все пак не трябва да се прилага спрямо държава в положението на Полша, тъй като към 1 януари 1991 г. тя не е била членка на Общността.

40. Както обаче Съдът установява в Решение по дело Optimus-Telecomunicações, в случаите на присъединяване, при липсата на разпоредба в обратен смисъл в акта за присъединяване или в друг общностен акт, препращането към датата, предвидена в общностното право, важи също за присъединилата се държава дори ако тази дата е по-ранна от датата на присъединяването [7].

41. Както вече се посочи, в Акта за присъединяване нищо не указва, че член 28, параграф 2, буква г) от Шеста директива (или член 115 от Директива 2006/112) не се прилага спрямо присъединяващите се държави.

42. Нищо друго не следва и от самия текст на посочените разпоредби. Съгласно тези разпоредби държавите членки, които към 1 януари 1991 г. вече са прилагали намалена ставка за разглежданите стоки, могат да продължат да прилагат такава ставка за доставката на тези стоки. Разпоредбата не изисква съответната държава членка да е била държава членка още към референтната дата 1 януари 1991 г., въпреки че в много други разпоредби на Директива 2006/112 често се употребява такова времево уточнение — че става дума за държавите членки към определена дата [8]. Липсата на такова времево уточнение е аргумент в подкрепа на тезата, че член 115 по принцип трябва да се прилага и спрямо държави членки, които са се присъединили едва по-късно към Европейския съюз, стига към референтната дата да са прилагали съответен режим.

43. Следователно, когато разпоредбата се тълкува само граматически, се стига до извода, че е приложима спрямо Полша. Когато текстът на разпоредба от общностната правна уредба е ясен и не може да бъде тълкуван противоречиво в различните езикови редакции, граматическото тълкуване дава важни индиции за точния смисъл на разпоредбата [9].

7 — Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus–Telecomunicações (C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точка 32).

8 — Вж. само член 379, параграф 1 от Директива 2006/112, който се основава на част IX, точка 2, буква м) от приложение XV към Акта за присъединяване на Австрия, Финландия и Швеция (ОВ C 241, 1994 г., стр. 335).

9 — Вж. заключението на генералния адвокат Sharpston, представено на 25 януари 2007 г. по дело Optimus-Telecomunicações, посочено в бележка под линия 7, точка 45.

44. При все това направеният на този етап от анализа тълкувателен извод за приложимостта на разпоредбата спрямо Полша трябва да се прецени и с оглед на преследваната от общностния законодател цел на Директивата за създаване на обща система на данъка върху добавената стойност.

45. Както Съдът многократно е постановявал [10], разпоредбите на Шеста директива, предвиждащи изключения от общия принцип, че възмездната доставка на стоки или на услуги от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, подлежат на облагане с ДДС, трябва да се тълкуват стриктно.

46. В този контекст член 115 от Директива 2006/112 представлява изключение, чрез което се запазва положение, противоречащо на целта на Директивата, а именно прилагането на намалени данъчни ставки за сделки, различни от предвидените от Директивата. Ето защо не е сигурно дали констатациите на Съда в Решение по дело Optimus-Telecomunicações [11], посочено погоре, във връзка с Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал [12], могат автоматично да се прилагат към настоящия случай. Всъщност по това дело, за разлика от настоящия случай, става въпрос за възможността като отправна точка да се приеме правното положение към определена дата преди присъединяването, за да се стигне до правно положение, доближаващо се в по-голяма степен до целта за хармонизиране на Директивата.

47. При все това стриктното тълкуване на разпоредбата също не изключва прилагането ѝ спрямо Полша. Директивата се основава на поетапен подход, тъй като хармонизацията на данъците върху оборота води в държавите членки до промени в данъчната структура и до значителни последствия в бюджетните, икономически и социални области [13]. Понастоящем и други държави членки имат възможност да прилагат намалена данъчна ставка по отношение на разглежданите стоки, така че целта за пълно хармонизиране във всеки случай все още не е постигната, независимо от прилагането на разпоредбата спрямо Полша.

48. Освен това тезата за прилагане на изключенията спрямо Полша се подкрепя от смисъла и целта им: въпреки напредъка в областта на хармонизирането би следвало да се запази възможността на гражданите на държавите членки да ползват от

10 — Вж. Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 34), Решение от 8 май 2003 г. по дело Комисия/Франция (C-384/01, Recueil, стр. I-4395, точка 28), Решение от 1 декември 2005 г. по дело Ygeia (C-394/04 и C-395/04, Recueil, стр. I-10373, точки 15 и 16) и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Recueil, стр. I-6269, точка 23).

11 — Посочено в бележка под линия 7.

12 — ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г. (ОВ L156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75).

13 — Вж. съображение 6 от Директива 2006/112.

известни социални предимства, към които са се приспособили. Директивата изрично допуска запазването на това положение, противоречащо на хармонизираната система, за да се избегнат социални вълнения.

49. Рязкото премахване на намалената данъчна ставка по отношение на детското облекло и обувки би довело до незабавно повишаване на данъчната тежест за семействата с деца. С цел избягването на такова положение, през 1992 г. на държавите членки е предоставена възможността по съображения на социалната политика да продължат да прилагат съществуващото към референтната дата намаление на ДДС върху доставката на тези стоки. По време на присъединяването си Полша се е намирала в положение, сходно с това на държавите, които през 1992 г. вече са били членки на Общността.

50. Възможно е този извод наистина да води до конкурентно предимство за полските икономически оператори поради благоприятното данъчно облагане на техните сделки. По това обаче тяхното положение не се различава от положението на данъчнозадължените лица в други държави членки, които още през 1991 г. са прилагали намаление на данъка. Точно неприлагането на изключението спрямо по-късно присъединили се държави обаче би довело до неравно третиране на тези държави. По принцип те биха били подложени на по-голяма хармонизация в сравнение с държавите, които са били членки още към момента на приемане на разпоредбата.

51. Според Комисията тази по-голяма хармонизация по отношение на новите държави членки е обоснована поради съображението, че по-късно присъединилите се държави членки също приемат *acquis communautaire* на по-късен етап. Тя счита, че прилагането на специалния режим спрямо държавите членки, присъединили се през 2004 г., би намалило достигнатата степен на хармонизация.

52. Доколкото от 1 януари 1991 г. прилага съответна намалена ставка на ДДС за разглежданите стоки, Полша се намира в същото положение като държавите членки към онзи момент, с единствената разлика че това данъчно облагане в Полша най-напред се е основавало единствено на националното законодателство, докато старите държави членки са могли да продължат да прилагат съответните си правни режими по силата на разрешението, предоставено с Директивата. При тези условия прилагането на член 115 от Директива 2006/112 спрямо Полша няма за последица нито намаляване на степента на хармонизация, нито по-голяма хармонизация, а само запазва статуквото.

53. Премахването на многобройните изключения, които Директивата допуска, наистина изглежда желателно. При все това премахването им би следвало да засяга по един и същ начин всички държави членки, които се намират в сходно положение

по отношение на евентуалните предишни правни режими.

54. Поради това като междинно заключение следва да се приеме, че член 115 от Директива 2006/112 предоставя и на Полша правото да продължи да прилага намалена данъчна ставка за доставката на бебешко облекло, аксесоари за него и детски обувки, ако към 1 януари 1991 г. Полша е прилагала такава ставка за доставката на тези стоки.

1. Хипотезата на член 115 от Директива 2006/112

55. Следователно се налага да се провери дали в Полша действително са налице условията по член 115 от Директива 2006/112 за прилагане на намалена данъчна ставка за доставката на разглежданите в конкретния случай стоки.

56. Комисията не изразява становище по този въпрос в исковата молба, включително и при условията на евентуалност.

57. В писмената си защита полското правителство посочва, че към 1 януари 1991 г. в Полша се прилага намалена данъчна ставка за детско облекло и детски обувки в съответствие с разпоредбите на Закона от 16 декември 1972 г. за данъка върху оборота. Режимът на ДДС, впоследствие въведен със Закона от 8 януари 1993 г. за данъка върху стоките и услугите, е съобразен с общностната система на данъка върху добавената стойност. На основание на тези разпоредби Полша е прилагала последователно данъчна ставка от 7 % за разглежданите стоки.

58. Комисията се отказва от правото си да представи писмена реплика, тъй като ответникът не представя нови доводи, а Комисията е разгледала всички досега изложени защитни доводи. Следователно доводите на Полша биха могли да се считат за приети от Комисията. Всеки довод, представен по-късно от Комисията, по силата на член 42, параграф 2 от Процедурния правилник би следвало да се отхвърли като късно представено правно основание.

59. При все това Съдът трябва да провери състоятелността на защитните доводи на полското правителство дори ако Комисията евентуално не ги оспорва. За целта, за да получи допълнителни разяснения по отношение на правното положение в Полша, съществуващо от 1 януари 1991 г., Съдът приканва двете страни в производството да представят писмени становища по въпроса дали в Полша са изпълнени условията за прилагането на член 115 от Директива 2006/112. Те следва по-специално да разяснят доколко данъкът, събиран в Полша към 1 януари 1991 г., може да се разглежда като данък върху добавената стойност и дали по това време е прилагана

намалена ставка за разглежданите в случая стоки.

60. Разясненията, представени от полското правителство и от Комисията в рамките на предприетата от Съда мярка за изясняване на фактите, не може да се разглеждат като правни основания, представени късно по смисъла на член 42, параграф 2 от Процедурния правилник, и следователно следва да се вземат предвид по-нататък, при анализа на състоятелността на защитните доводи на полското правителство.

61. Ето защо, първо, трябва да се провери дали полският данък върху оборота, събиран към 1 януари 1991 г. за доставката на разглежданите стоки, има характеристиките на данък върху добавената стойност по смисъла на Директива 2006/112. Второ, трябва да се изясни дали след референтната дата е прилагана намалена данъчна ставка.

Б — *По характеризирането на данъка като данък добавена стойност по смисъла на Директивата*

62. В съдебната си практика относно член 33, параграф 1 от Шеста директива (понастоящем член 401 от Директива 2006/112) Съдът очертава следните основни характеристики, които отличават общата система на данъка върху добавената стойност [14]:

— общо прилагане на ДДС за сделките, които имат за предмет стоки или услуги,

— определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя,

— събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това,

— сумите, платени на предходни етапи от процеса на производство и разпространение, се приспадат от ДДС, който се дължи от данъчнозадълженото лице, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на посочения данък накрая се поема от потребителя.

63. Щом при националния данък липсва някоя от тези характеристики, член 33, параграф 1 от Шеста директива допуска събирането му наред с ДДС [15].

14 — Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca Popolare di Cremona (C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 28) и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, Сборник, стр. I-8463, точка 37).

15 — Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено в бележка под линия 14, точка 27 и Решение по дело KÖGÁZ и др., посочено в бележка под линия 14, точка 36.

64. Този извод следва обаче да бъде разгледан в контекста на правилото, предвидено в член 33, параграф 1. Смисълът и целта на тази разпоредба е да се изключат нарушения на конкуренцията и засягане на функционирането на вътрешния пазар, които биха възникнали, ако наред с хармонизирания ДДС се събира национален данък със същите характеристики, тоест все едно успореден ДДС [16].

65. За разлика от това, за прилагането на член 115 от Директива 2006/112 спрямо държава членка в положението на Полша от значение е само обстоятелството, че данъчното облагане на детско облекло и обувки съставлява данък върху потреблението, подобен на хармонизирания ДДС, и че социалното предимство, произтичащо от намалената ставка на този данък, следователно има за потребителя значение, сходно на това на прилагането на намалена ставка на ДДС по смисъла на Директива 2006/112.

66. От това следва, че трябва да става въпрос за общ данък, дължим при доставката на разглежданите стоки, чийто размер се определя пропорционално на цената и който накрая се поема от крайния потребител. За разлика от това, въпросът дали и по какъв начин е гарантиран данъчният неутралитет на различните етапи на търговия, предхождащи доставката на крайния потребител, не е от решаващо значение.

16 — Вж. в този смисъл Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено в бележка под линия 14, точки 21 и 24 и Решение по дело KÖGÁZ и др., посочено в бележка под линия 14, точки 29 и 33.

67. В това отношение от информацията относно правното положение в Полша, която е на разположение на Съда след писмените отговори на неговия въпрос и след проведеното съдебно заседание, е видно, че събираният към 1 януари 1991 г. данък върху оборота представлява общ данък, определен съобразно стойността на доставката. Вярно е, че в това отношение събирането на данъка се основава на два закона — единият относно данъчното облагане на доставките на държавните предприятия, а другият относно данъчното облагане на доставките на частните предприятия. При все това и в двата случая данъкът е уреден по един и същ начин.

68. Доколкото във връзка с това Комисията възразява, че определени доставки не подлежат на облагане с този данък, например в областта на художествената и научната дейност, това не оборва извода за общия характер на данъка. В крайна сметка Директива 2006/112 също предвижда многобройни случаи на освобождаване от данъка по съображения на социалната политика.

69. Освен това в това отношение е неотносим фактът, че едва пред 1993 г. в Полша е въведена система на ДДС, която аналогично на установената с Директивата система гарантира данъчния неутралитет на междинните сделки, извършени до доставката на крайния потребител, чрез механизма на правото на приспадане на данъчен кредит. В предходния период Полша е прилагала механизъм на освобождаване на междинните доставки с цел избягване натрупването на ДДС на различните етапи на търговията.

70. Както вече се посочи, за преценката на данъчното предимство от значение е единствено гледната точка на крайния потребител. От тази гледна точка е без значение с каква законодателна техника се осигурява режим, съгласно който въпросният краен потребител трябва да плаща данък, пропорционален на добавената стойност, която се прибавя към стоката във веригата на добавената стойност. Впрочем в някои случаи Директивата също предоставя на държавите членки възможността да прилагат определени дерогации от общия механизъм на приспадане на данъчен кредит [17].

71. Друг въпрос, който следва да се разгледа, е дали от 1 януари 1991 г. е прилагана намалена данъчна ставка за доставката на разглежданите в случая стоки.

72. От наличната информация е видно, че разглежданите доставки най-напред са освободени изцяло от данъка, после от 4 май 1992 г. до 16 декември 1992 г. е прилагана данъчна ставка от 5 % и оттогава данъчната ставка е в размер на 7 %. Същевременно стандартната ставка е била съответно в размер на 20 % и 22 %.

73. В това отношение първо следва да се посочи, че освобождаването от данък в по-широк смисъл може да бъде приравнено на прилагане на нулева данъчна ставка. Самата директива приравнява прилагането на известната в някои държави членки нулева ставка („zero-rating“), тоест освобождаване от данък с право на приспадане, на прилагането на намалена данъчна ставка, която е по-ниска от минималните ставки, предвидени от Директивата [18]. Следователно освобождаването от данъка на доставката на бебешко облекло, аксесоари към него и на детски обувки, прилагано в Полша към 1 януари 1991 г., може да се разглежда като прилагане на намалена ставка по смисъла на член 115 от Директива 2006/112 [19].

74. Освен това позоваването на член 115 не е изключено, поради факта че Полша не е прилагала непрекъснато намалена данъчна ставка с един и същ размер, а на два етапа е повишила размера на ставката от 0 % на 7 %.

75. В този контекст Съдът е постановил, че всяка национална мярка, приета на дата, по-късна от определената съгласно общностното право, не се изключва

17 — Вж. например член 175, параграф 2, втора алинея, член 180 и член 372 от Директива 2006/112.

18 — Вж. например член 28, параграф 2, букви а) и б) от Шеста директива и съответно членове 110 и 113 от Директива 2006/112. За повече подробности относно понятието за нулева ставка („zero-rating“) вж. моето заключение, представено на 4 май 2006 г. по дело Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Recueil, стр. I-6269, точки 22 и 23) и моето заключение, представено на 13 декември 2007 г. по дело Marks & Spencer (C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 27).

19 — Към този момент, както вече се посочи, Полша все още не е прилагала механизъм на приспадане на данъчен кредит. При все това верижното облагане с данък е било гарантирано чрез освобождаването от данъка на междинните доставки, така че и в това отношение е налице съпоставимост с нулевата ставка („zero-rating“).

автоматично поради това обстоятелство от дерогационния режим, установен със съответния общностен акт [20]. Всъщност доколкото след референтната дата правната уредба на държава членка изменя обхвата на действащите изключения, като го намалява, и по този начин се доближава до целта на Директива 2006/112, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от изключението, което е в основата ѝ [21].

76. Следователно Полша не може да бъде упрекната за това, че след 1991 г. е увеличавала размера на намалената ставка и по този начин все повече е доближавала данъчното облагане до стандартната ставка, предвидена от Директивата за съответните сделки.

77. В заключение следва да се приеме за установено, че на основание член 115 от Директива 2006/112 Полша има право да прилага данъчна ставка от 7 % за доставката на бебешко облекло, аксесоари към него и детски обувки. Следователно не може да бъде уважен искът на Комисията да се установи, че Република Полша не изпълнява задълженията си по член 98 от Директива 2006/112.

V — По съдебните разноски

78. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Република Полша е направила искане за осъждането на Комисията и последната е загубила делото, Комисията следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

20 — Вж. Решение от 23 април 2009 г. по дело Puffer (C-460/07, Сборник, стр. I-3251, точка 85) и цитираното в него Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41).

21 — Вж. в този смисъл Решение по дело Puffer, посочено в бележка под линия 20, точка 85, и цитираните в него Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 44) и Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler (C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 45), които се отнасят до член 17, параграф 6 от Шеста директива. Вж. също Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora (C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точки 35—37).

VI — Заключение

79. Поради това предлагам на Съда да постанови следното:

„1. Отхвърля иска.

2. Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски“.