

Věc C-49/09

Evropská komise

v.

Polská republika

„Nesplnění povinnosti státem – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Následné přistoupení členských států – Pechodná ustanovení – časová působnost – Uplatnění snížené sazby – Kojenecké ošacení, oděvní doplňky a detská obuv“

Shrnutí rozsudku

Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daň z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Možnost členských států uplatňovat pechodně sníženou sazbu

(Směrnice Rady 2006/112, články 98, 115 a příloha III)

členský stát, jenž uplatňuje sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků, jakož i detské obuvi uvnitř Společenství, když k 1. lednu 1991 neuplatňoval daň z přidané hodnoty ve smyslu směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty ani systém zdanění vykazující základní znaky daně z přidané hodnoty, a nebyly tak splněny podmínky použití článku 115 této směrnice, nesplňuje povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 98 ve spojení s přílohou III uvedené směrnice.

Odchylka stanovená v uvedeném článku 115 totiž podléhá splnění dvou kumulativních podmínek, aby došlo k jejímu uplatnění. První vyžaduje, aby dotyčný členský stát k 1. lednu 1991 uplatňoval daň z přidané hodnoty ve smyslu směrnice 2006/112, nebo alespoň daňový systém, který vykazuje stejné znaky jako společný systém daně z přidané hodnoty. Druhá vyžaduje, aby v rámci uvedeného zdanění dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v tomto článku podléhalo k 1. lednu 1991 snížené sazbě.

(viz body 42, 54, 57 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. října 2010(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Následné přistoupení členských států – Pechodná ustanovení – časová působnost – Uplatnění snížené sazby – Kojenecké ošacení, oděvní doplňky a detská obuv“

Ve věci C-49/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 2. února 2009,

Evropská komise, zastoupená D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Polské republice, zastoupené M. Szpunarem, M. Dowgielewiczem, M. Jaroszem a A. Rutkowskou, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. dubna 2010,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. června 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Polská republika tím, že uplatňovala sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků, jakož i detské obuvi uvnitř Společenství, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 98 ve spojení s přílohou III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

Právní rámec

Právní úprava Unie

2 Směrnice 2006/112 zrušuje a nahrazuje s účinností od 1. ledna 2007 šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 Článek 96 směrnice 2006/112, odpovídající čl. 12 odst. 3 písm. a) prvnímu pododstavci šesté směrnice, stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní

podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

4 Podle čl. 97 odst. 1 směrnice 2006/112:

„1. Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.“

5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice zní:

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

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

6 V souladu s čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 se snížené sazby stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmí být nižší než 5 %.

7 Články 109 a následující směrnice 2006/112 stanoví podmínky, za kterých mohou uvedené členské státy do zavedení konečného režimu stanovit různá opatření v oblasti snížené sazby DPH. Tato opatření se týkají uplatnění snížených sazeb, které jsou nižší než 5 %, zachování snížených sazeb pro jiné zboží a služby, než jsou zboží a služby uvedené v příloze III směrnice 2006/112, či použití snížené sazby, která není nižší než 12 %.

8 V souladu s čl. 114 odst. 1 směrnice 2006/112:

„členské státy, které byly k 1. lednu 1993 povinny zvýšit svou základní sazbu uplatňovanou k 1. lednu 1991 o více než 2 %, mohou u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III, uplatňovat sníženou sazbu nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99.

členské státy uvedené v prvním pododstavci mohou uplatňovat tuto sazbu i u restauračních služeb, dřevěného ošacení, dřevěné obuvi a bydlení.“

9 Podle článku 115 směrnice 2006/112:

„členské státy, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu u restauračních služeb, dřevěného ošacení, dřevěné obuvi a bydlení, mohou pokračovat v uplatnění uvedené sazby u dodání tohoto zboží nebo u poskytnutí těchto služeb.“

10 Kapitola 5 v hlavě VIII směrnice 2006/112, nadepsaná „Dočasná ustanovení“, v člácích 123 až 130 obsahuje ustanovení povolující některým členským státům, které přistoupily k EU dne 1. května 2004, aby uplatňovaly osvobození od daně s nárokem na odpočet DPH odvedené na předchozím stupni u dodání určitého zboží a používaly sníženou sazbu DPH na některé zboží.

11 Pokud jde o Polskou republiku, článek 128 směrnice 2006/112 stanoví:

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

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

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

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

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

12 Uvedené odchylky byly stanoveny v rámci vyjednávání vedoucího k uzavření Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. L 236, s. 33; dále jen „akt o přistoupení“). Jsou uvedeny v kapitole 9 bodu 1 písm. a) až c) aktu o přistoupení.

13 Článek 24 aktu o přistoupení stanoví:

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

14 Příloha XII aktu o přistoupení je nadepsaná „Seznam uvedený v článku 24 aktu o přistoupení: Polsko“. Kapitola 9, nadepsaná „Dan“, obsahuje bod 1, který prohlašuje pravidla o společném systému DPH za použitelná takto:

„31977 L 0388: Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, [...], s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) naposledy pozměňná:

– 32002 L 0038: směrnici Rady 2002/38/ES ze dne 7.5.2002 (Úř. věst. L 128 [...], s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358).

a) Odchylně od čl. 12 odst. 3 písm. a) směrnice 77/388/EHS může Polsko i) do 31. prosince 2007 uplatňovat osvobození s vrácením daní zaplacené na předchozím stupni u dodávek některých knih a odborných časopisů a ii) do 31. prosince 2007 nebo do konce přechodného období podle čl. 28 odst. 1 směrnice, podle toho, co nastane dříve, zachovat sníženou sazbu daní z přidané hodnoty, která není nižší než 7 %, na poskytování stravovacích služeb.

b) Odchylně od čl. 12 odst. 3 písm. a) směrnice 77/388/EHS může Polsko zachovat i) do 30. dubna 2008 sníženou sazbu daní z přidané hodnoty, která není nižší než 3 %, na potraviny (včetně nápojů, avšak vyjma alkoholické nápoje) pro lidskou spotřebu a spotřebu zvířat; živá zvířata, semena, rostliny a výsadby obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin; a na dodání zboží a poskytování služeb obvykle určených k použití v zemědělské produkci, vyjma investiční majetek, jako jsou stroje nebo budovy, podle bodů 1 a 10 přílohy H uvedené směrnice, a ii) do 31. prosince 2007 sníženou sazbu daní z přidané hodnoty, která není nižší než 7 %, na poskytování služeb, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, pro stavbu, renovaci a přestavbu objektů určených pro bydlení nebo jejich částí, s výjimkou stavebních materiálů, a pro obytné budovy dodané před jejich prvním obydlením podle čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.

c) Pro účely čl. 28 odst. 3 písm. b) směrnice 77/388/EHS může Polsko pokračovat v

osvobození od daně z přidané hodnoty u mezinárodní přepravy cestujících podle bodu 17 přílohy F směrnice, dokud nebude splněna podmínka stanovená v čl. 28 odst. 4 směrnice nebo po dobu, kdy je stejné osvobození uplatňováno některým stávajícím členským státem, podle toho, co nastane dříve.“

Vnitrostátní právní úprava

15 Podle článku 41 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (Dz. U. 2004, č. 54, položka 535), v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) činí základní sazba DPH 22 %, s některými výjimkami. Naopak čl. 41 odst. 2 uvedeného zákona stanoví, že pro zboží a služby uvedené v jeho příloze č. 3 činí sazba 7 %.

16 Příloha č. 3 zákona o DPH v 45. položce uvádí „kojenecké ošacení a oděvní doplňky“ a ve 47. položce „dřetskou obuv“.

Postup před zahájením soudního řízení

17 Komise měla za to, že použití snížené sazby DPH ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků a dřetské obuvi uvnitř Společenství je v rozporu s článkem 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112, a proto se rozhodla zahájit řízení o nesplnění povinnosti stanovené v článku 226 ES. Dopisem ze dne 23. března 2007 vyzvala Polskou republiku, aby předložila své vyjádření.

18 Polská republika ve své odpovědi ze dne 22. května 2007 uvedla, že použití snížené sazby DPH na dotyčné zboží náleží mezi opatření určená k podpoře rodin a zvýšení porodnosti v Polsku a zároveň spadá do cíle „Lisabonské strategie“. Odkázala rovněž na uplatňování snížených sazeb DPH na stejné zboží v Irsku, Lucembursku a Spojeném království. Konečně měla za to, že – vzhledem k časově omezené povaze použití sporných snížených sazeb – se nemůže jednat o narušení hospodářské soutěže.

19 Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala tuto odpověď za přesvědčivou, vydala dne 1. února 2008 odvodněné stanovisko vyzývající Polskou republiku k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.

20 V dopise ze dne 31. května 2008 zopakovala Polská republika své stanovisko.

21 Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala argumenty Polské republiky za přesvědčivé, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

22 Komise Polské republice vytýká, že uplatňuje sníženou sazbu DPH ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků a dřetské obuvi uvnitř Společenství v rozporu s článkem 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112.

23 Komise připomíná, že cílem směrnice 2006/112 je harmonizace DPH. Vzhledem k tomu, že snížená sazba DPH představuje výjimku z pravidla, je třeba omezit její uplatňování na konkrétní a specifické situace, které jsou jednoznačně uvedeny v této směrnici.

24 Komise zdůrazňuje, že čl. 98 odst. 2 směrnice 2006/112 jednoznačně stanoví, že se snížené sazby uplatňují pouze u dodání zboží těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III této směrnice, a že tato příloha neuvádí „kojenecké ošacení a oděvní doplňky“ ani „detskou obuv“.

25 Skutečnost, že některé členské státy zachovaly sníženou sazbu DPH pro dotčené výrobky, jak na základě článku 114, tak článku 115 směrnice 2006/112, pokud ji uplatňovaly k 1. lednu 1991, nepředstavuje argument, který by umožňoval, aby i Polská republika uplatňovala sníženou sazbu DPH na uvedené zboží.

26 Komise primárně tvrdí, že článek 115 směrnice 2006/112, který odpovídá čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992 (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202), se svým *ratio legis* týká pouze členských států, které byly součástí Evropského společenství v době přijetí směrnice 92/77 a posledně uvedeným státem formou výjimky povoluje, aby zachovaly snížené sazby DPH za předpokladu, že uvedené sazby byly v takových členských státech uplatňovány k 1. lednu 1991 (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 34).

27 Komise zdůrazňuje, že Polská republika v době přijetí směrnice 92/77 nepatřila mezi členské státy a že akt o přistoupení nestanoví, že uvedený členský stát může využívat přechodná ustanovení uvedená v článcích 114 a 115 směrnice 2006/112 (viz obdobně rozsudek ze dne 7. března 2002, Komise v. Finsko, C-169/00, Recueil, s. I-2433, bod 30).

28 Komise podnětně tvrdí, že podmínky použití článku 115 směrnice 2006/112 každopádně nejsou splněny.

29 Na jedné straně daň zavedená zákonem ze dne 16. prosince 1972 o dani z obratu (jednotný text Dz. U. z roku 1983, č. 43, položka 191) v platném znění (dále jen „zákon ze 16. prosince 1972“) k 1. lednu 1991 nebyla DPH ve smyslu článku 115 směrnice 2006/112.

30 Na straně druhé Polská republika k 1. lednu 1991 neuplatňovala sníženou sazbu na dotčené výrobky.

31 Polská republika zastává názor, že má v souladu s právem Unie, a zejména s článkem 115 směrnice 2006/112, právo zachovat sníženou sazbu pro dotčené výrobky a že tato možnost je posílena sociálními důvody, které jsou v souladu s obecnými cíli Unie.

32 Polská republika zdůrazňuje, že i když politická situace členského státu v průběhu vyjednávání podmínek přistoupení může vést takový stát k tomu, aby ve smlouvě o přistoupení *expressis verbis* uvedl kategorie osvobození od daně, které jsou ze sociálního hlediska obzvláště citlivé nebo které mohou před přistoupením vyvolat významnou diskusi, nemůže to podpořit domněnku, podle které členský stát, který nepřevzal jejich obsah v podmínkách aktu o přistoupení, nemůže uplatnit článek 115 směrnice 2006/112.

33 Polská republika tvrdí, že se k 1. lednu 1991 v Polsku uplatňovala snížená sazba pro prodej zboží, mimo jiné detského ošacení a obuvi, v souladu s ustanoveními zákona ze dne 16. prosince 1972. Mechanismus DPH v Polsku, zavedený po nabytí účinnosti zákona ze dne 8. ledna 1993 o dani ze zboží a služeb (Dz. U. z roku 1993, č. 11, položka 50), v platném znění, byl velmi blízký mechanismu Unie, protože z něj vycházel. Polská republika tak vždy uplatňovala sníženou sazbu DPH ve výši 7 %. Splňuje tak podmínky použití čl. 28 odst. 2 písm. d) šesté směrnice, a v důsledku toho článku 115 směrnice 2006/112, i když uvedené ustanovení nebylo převzato v aktu o přistoupení.

34 Argument Komise vycházející z toho, že akt o p?istoupení neobsahuje ustanovení odpovídající znění ?látku 115 sm?rnice 2006/112 pro dot?ené zboží, a?koliv obsahuje ustanovení v tomto smyslu, pokud jde o uplatnění snížené sazby na restaurační služby a ubytování, p?edstavuje argument *a contrario*, který nelze p?ipustit. Podle Polské republiky nelze ze skute?nosti, že n?která ustanovení zmí?ující zboží a služby, na které se uplatní snížená sazba DPH na základ? výjimky z ustanovení šesté sm?rnice, byla p?evzata do ustanovení aktu o p?istoupení, dovodit, že jiné zboží a služby uvedené výlu?n? v p?edpisech sekundárního práva nemohou být takovou sazbou zdan?ny. P?evzetí ustanovení sekundárního práva do aktu o p?istoupení má pouze deklaratorní povahu.

35 Up?ení možnosti použití ?látku 115 sm?rnice 2006/112 „novým“ ?lenským stát?m by m?lo za ú?inek zvýhodnění „starých“ ?lenských stát?. Významné rozdíly, pokud jde o úroveň zdanění – ?ádov? 10 % sazby DPH – by vedly k rozdílu v cen? stejných výrobk? v r?zných ?lenských státech, což by v souladu se ?tvrtým a sedmým bodem od?vodnění uvedené sm?rnice narušilo hospodá?skou sout?ž uvnit? Spole?enství.

36 Polská republika tvrdí, že zachování snížené sazby DPH musí být p?ípustné ze sociálních d?vod?, které se shodují s cíli Unie, které se týkají nejen hospodá?ského r?stu, ale rovn?ž sociálního pokroku.

37 Cílem výjimky z ustanovení sm?rnice 2006/112 je, jak vyplývá ze šestého bodu jejího od?vodnění a judikatury, snížit co možná nejvíce negativní ú?inky p?íliš restriktivní harmonizace pro hospodá?ství a spole?nost (viz obdobn? rozsudky ze dne 6. ?ervence 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, Sb. rozh. s. I?6269, bod 22, a ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Sb. rozh. s. I?2283, bod 24).

38 V uvedené souvislosti Polská republika p?ipomíná, že již ve fázi správního ?ízení zd?raz?ovala, že zachování snížené sazby DPH pro dot?ené výrobky je extrémn? významné z hlediska jejího hospodá?ského r?stu, ale p?edevším z hlediska ?ešení, jež mají ú?inn? podpo?it r?st porodnosti v Polsku.

Záv?ry Soudního dvora

39 Není sporu o tom, že p?i uplynutí lh?ty stanovené v od?vodném stanovisku uplat?ovala Polská republika sníženou sazbu DPH ve výši 7 % pro dot?ené zboží a že toto zboží nepat?í do kategorií zboží a služeb uvedených v p?íloze III sm?rnice 2006/112, které podle ?látku 98 uvedené sm?rnice jsou jedinými kategoriemi, na které se mohou uplatnit snížené sazby. Rovn?ž není sporu o tom, že akt o p?istoupení Polska v tomto ohledu uvedenou odchylku nestanoví.

40 Polská republika nicmén? tvrdí, že uvedené zdanění sníženou sazbou m?že být p?ípustné na základ? ?látku 115 sm?rnice 2006/112. Komise primárn? tvrdí, že se uvedené ustanovení použije pouze na státy, které byly ?leny Spole?enství v dob? p?ijetí sm?rnice 92/77, a podp?rn?, že podmínky použití uvedeného ?látku 115 nejsou v projednávané v?ci spln?ny.

41 Úvodem je třeba připomenout, že článek 115 směrnice 2006/112 je přechodným ustanovením, které bylo nejprve vloženo do šesté směrnice jako čl. 28 odst. 2 písm. d) směrnicí 92/77, který formou odchylky povoluje členským státům, jež byly povinny přizpůsobit svůj systém DPH co do počtu a výše harmonizovaných DPH, aby zachovaly snížené sazby DPH, které uplatňovaly na některé výrobky a služby za předpokladu, že takové sazby byly v těchto členských státech uplatňovány k 1. lednu 1991. Vzhledem k tomu, že jde o odchylný a přechodný režim, musí být článek 115 směrnice 2006/112 vykládán restriktivně (viz obdobný rozsudek ze dne 12. června 2008, Komise v. Portugalsko, C-462/05, Sb. rozh. s. I-4183, bod 54).

42 V tomto ohledu postačí uvést, že odchylka stanovená v uvedeném článku 115 podléhá splnění dvou kumulativních podmínek, aby došlo k jejímu uplatnění. První vyžaduje, aby dotyčný členský stát k 1. lednu 1991 uplatňoval DPH ve smyslu směrnice 2006/112, nebo alespoň daňový systém, který vykazuje stejné znaky jako společný systém DPH. Druhá požaduje, aby v rámci uvedeného zdanění dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v tomto článku podléhalo k 1. lednu 1991 snížené sazbě.

43 Pokud jde o první podmínku, Polská republika uvedla, že zavedla společný systém DPH do svých vnitrostátních právních předpisů teprve zákonem o DPH. Je tudíž třeba ověřit, zda polská daň stanovená zákonem ze dne 16. prosince 1972, ve znění platném k 1. lednu 1991, může být považována přinejmenším za daň srovnatelnou s DPH.

44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že společný systém DPH spočívá v tom, že se na zboží a služby uplatňuje až do stupně maloobchodu všeobecná daň ze spotřeby přímo úměrná ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Nicméně každé plnění je podrobeno DPH až po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky. Mechanismus odpochtu je upraven tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částky DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, a že se daň použije v každé fázi pouze na přidanou hodnotu a je v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem (viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, body 21 a 22).

45 Soudní dvůr upřesnil, jaké jsou základní znaky DPH. Z jeho judikatury vyplývá, bez ohledu na některé rozdíly ve znění, že uvedené znaky jsou celkově tyto, a to obecné použití daně na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpochet částek odvedených v předchozích fázích procesu z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (viz výše uvedený rozsudek Banca popolare di Cremona, bod 28, a rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 37).

46 Aby daň nemohla být považována za rovnocennou DPH, postačí, že nemá jeden z uvedených znaků (viz v tomto smyslu usnesení ze dne 5. února 2009, UAB Mechel Nemunas, C-119/08, bod 37).

47 V projednávané věci, pokud jde o druhý základní znak DPH, je třeba konstatovat, že zatímco DPH je vybírána v rámci jednotlivých plnění ve fázi prodeje a její výše musí být poměrná k ceně dodaného zboží nebo poskytnutých služeb (viz výše uvedený rozsudek KÖGÁZ a další, bod 39), z článků 4 a 5 zákona ze dne 16. prosince 1972 vyplývá, že polská daň platná k 1. lednu 1991 byla naopak vyměřována z hrubého obrátu dosaženého osobou povinnou k dani v průběhu

stanoveného období.

48 Jelikož se polská daň vypočítá na základě periodického obrátu, nebylo možné přesně určit částku této daně, jež měla být případně vybrána od zákazníka při každém prodeji zboží, takže nebyla splněna podmínka úměrnosti této částky k ceně, již osoba povinná k dani obdržela jako protiplnění (viz výše uvedený rozsudek KÖGÄZ a další, bod 40).

49 Dále, pokud jde o čtvrtý základní znak DPH, je třeba uvést, že zatímco mechanismus DPH Společenství stanoví odpot daně splatné nebo odvedené ze zboží nebo služeb použitých pro účely zdanitelných plnění, aby daň zatěžovala pouze hodnotu přidanou v konkrétní fázi výroby nebo distribuce, z údajů předložených ústníky řízení v odpověď na písemné otázky, které jim byly položeny Soudním dvorem, a diskusí při jednání vyplývá, že zákon ze dne 16. prosince 1972 nestanovil nárok na odpot daně odvedené na vstupu, ale povoloval pouze odpotist z obecné daně zatěžující obrát na výstupu ty daně, které zatěžovaly na vstupu některé druhy materiálu nebo surovin. Uvedená daň se tak neuplatňovala na hodnotu přidanou zboží a službám, nýbrž na celkovou částku získaných příjmů.

50 Polská republika však tvrdí, že článek 9 nařízení ministra financí ze dne 17. dubna 1990 (Dz. U. z roku 1990, č. 27, položka 156) v zásadě od daně z obrátu osvobozuje prodej zásob, investice a konečnou úpravu.

51 Je sice nepochybné, že existence rozdílů co se týče metody, podle které je stanoven odpot již zaplacené daně, nezbavuje daň základního znaku DPH, pokud takové rozdíly jsou spíše technické povahy a nebrání tomu, aby tato daň fungovala v podstatě stejným způsobem jako DPH, to však neplatí pro daň zatěžující výrobní činnosti takovým způsobem, že není jisté, zda je po vzoru spotřební daně, jako je DPH, v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem (výše uvedený rozsudek Banca popolare di Cremona, bod 31).

52 V projednávané věci však zejména z důvodu nepřehledného fungování rozlišených osvobození od daně nebo kaskádových zdanění neexistuje žádná jistota, že polská daň z přidané hodnoty byla v konečném výsledku přenesena na konečného spotřebitele způsobem, který je charakteristický pro takovou spotřební daň, jako je DPH, ani že vedla ke stejnému výsledku jako DPH.

53 Z uvedených úvah vyplývá, že daň z obrátu uplatňovaná v Polsku k 1. lednu 1991 neodpovídá základním znakům DPH.

54 Vzhledem k tomu, že Polská republika k 1. lednu 1991 neuplatňovala DPH ve smyslu směrnice 2006/112 ani systém zdanění vykazující základní znaky DPH, nejsou splněny podmínky použití článku 115 směrnice 2006/112.

55 Z toho vyplývá, že Polská republika měla na dotčené výrobky uplatňovat základní sazbu DPH.

56 Konečně v rozsahu, v němž Polská republika zamýšlela uplatnit samostatný důvod pro obrát, podle kterého použití snížené sazby DPH na dotčené zboží bylo určeno ke zvýšení porodnosti v Polsku a mělo přispívat k urychlení hospodářského růstu v duchu Lisabonské strategie, postačí konstatovat, že takový argument sociálně-politické povahy, i když případně může odvodnit přiznání výjimky ve formě změny směrnice 2006/112 Radou Evropské unie, naopak z právního hlediska nemůže – v rámci projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti – odvodnit, že tento členský stát porušuje ustanovení čl. 98 odst. 2 směrnice 2006/112.

57 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že Polská republika tím, že uplatňovala sníženou

sazbu DPH ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků, jakož i dřetské obuvi uvnitř Společenství, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 98 ve spojení s přílohou III směrnice 2006/112.

K nákladům řízení

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

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Polská republika tím, že uplatňovala sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 7 % na dodání, dovoz a pořízení kojeneckého ošacení a oděvních doplňků, jakož i dřetské obuvi uvnitř Společenství, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 98 ve spojení s přílohou III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.**
- 2) **Polské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.