

Byla C-49/09

Europos Komisija

prieš

Lenkijos Respubliką

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Vėlesnis valstybių narių stojimas – Pereinamojo laikotarpio nuostatos – Taikymas laiko atžvilgiu – Lengvatinio tarifo taikymas – Kėdikių drabužiai ir jų priedai bei vaikų avalynė“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių teisė pereinamuoju laikotarpiu taikyti lengvatinį tarifą

(Tarybos direktyvos 2006/112 98, 115 straipsniai ir III priedas)

Taikydama lengvatinį 7 % pridėtinės vertės mokesčio tarifą kėdikių drabužiai ir jų priedai bei vaikų avalynės tiekimui, importui ir sigijimui Bendrijos viduje, valstybės narės nevykdė sąsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnį, skaitomą kartu su šios direktyvos III priedu, nes 1991 m. sausio 1 d. netaikė nei pridėtinės vertės mokesčio, kaip jis suprantamas pagal Direktyvą 2006/112, nei mokesčių sistemos, turinčios esminį pridėtinės vertės mokesčio savybių, taigi nebuvo tenkinamos Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymo sąlygos.

Minutame 115 straipsnyje numatytas leidimas nukrypti priklauso nuo dviejų kumuliacinių sąlygų. Pirma, reikalaujama, kad atitinkama valstybės narė 1991 m. sausio 1 d. taikytų pridėtinės vertės mokestį, kaip jis suprantamas pagal Direktyvą 2006/112, arba bent mokesčių sistemą, turinčią tokių pačių savybių kaip bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema. Antra, reikalaujama, kad pagal tokį apmokestinimą minutame straipsnyje minimų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui 1991 m. sausio 1 d. būtų taikytas lengvatinis tarifas.

(žr. 42, 54, 57 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 28 d.(*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Vėlesnis valstybių narių stojimas – Pereinamojo laikotarpio nuostatos – Taikymas laiko atžvilgiu – Lengvatinio tarifo taikymas – Kėdikių drabužiai ir jų priedai bei vaikų avalynė“

Byloje C-49/09

dėl 2009 m. vasario 2 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama D. Triantafyllou ir K. Herrmann, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovs,

prieš

Lenkijos Respubliką, atstovaujamą M. Szpunar, M. Dowgielewicz ir M. Jarosz bei A. Rutkowska, atsakovs,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir J. Malenovský,

generalinis advokatas J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. balandžio 22 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2010 m. birželio 10 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad taikydama lengvatinį 7 % pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą kėdikių drabužiams ir jų priedams bei vaikų avalynės tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, Lenkijos Respublika nevykdo įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 98 straipsnį, skaitomą kartu su šios direktyvos III priedu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

2 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112/EB panaikino ir pakeitė 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

3 Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje, atitinkančiame Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto pirmą pastraipį, nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekės tiekimui bei paslaugų teikimui.“

4 Pagal Direktyvos 2006/112 97 straipsnio 1 dalį:

„Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.“

5 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. <...>“

6 Pagal Direktyvos 2006/112 99 straipsnio 1 dalį nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %.

7 Direktyvos 2006/112 109 ir paskesniuose straipsniuose nustatytos aplinkybės, kurioms esant valstybės narės gali, kol bus įvestos galutinės procedūros, taikyti skirtingas priemones lengvatiniame PVM tarife klausimu. Šios priemonės susijusios su mažesnio nei 5 % lengvatinio tarifo taikymu, tolesniu lengvatinio tarifo taikymu Direktyvos 2006/112 III priede nenurodytoms prekėms ir paslaugoms arba ne mažesnio kaip 12 % lengvatinio tarifo taikymu.

8 Pagal Direktyvos 2006/112 114 straipsnio 1 dalį:

„Valstybės narės, kurios 1993 m. sausio 1 d. privalėjo daugiau kaip 2 % padidinti į ją taikomą standartinį tarifą, galiojusį 1991 m. sausio 1 d., gali III priede nurodytą kategoriją prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti mažesnę nei 99 straipsnyje numatytą lengvatinį tarifą.

Pirmoje pastraipoje nurodytos valstybės narės taip pat gali taikyti tokį tarifą maitinimo paslaugoms, vaikų drabužiams ir avalynei bei būsto tiekimui.“

9 Pagal Direktyvos 2006/112 115 straipsnį:

„Valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. taikė lengvatinį tarifą maitinimo paslaugoms, vaikų drabužiams ir vaikų avalynei ar būsto tiekimui, gali toliau tokį tarifą taikyti šių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.“

10 Direktyvos 2006/112 VIII antraštinės dalies 5 skyriaus „Laikinos nuostatos“ 123–130 straipsniuose įtvirtintos nuostatos, kuriomis kai kurioms 2004 m. gegužės 1 d. į Europos Sąjungą stojusioms valstybėms narėms leidžiama neapmokestinti kai kurių prekių tiekimo, suteikiant teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM bei kai kurioms prekėms taikyti lengvatinį PVM tarifą.

11 Kalbant apie Lenkijos Respubliką, Direktyvos 2006/112 128 straipsnyje nustatyta:

„1. Iki 2007 m. gruodžio 31 d. Lenkija, suteikdama teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM, gali neapmokestinti tam tikrų knygų ir specializuotų periodinių leidinių tiekimo.

2. Iki ankstesnės iš šių datų: 2007 m. gruodžio 31 d. arba 402 straipsnyje nurodytą galutinį procedūrą priėmusi Lenkija gali toliau taikyti ne mažesnę kaip 7 % lengvatinį tarifą maitinimo paslaugų teikimui.

3. Iki 2008 m. balandžio 30 d. Lenkija gali toliau taikyti ne mažesnį kaip 3 % lengvatinį tarifą III priedo 1 dalyje nurodytų maisto produktų tiekimui.

4. Iki 2008 m. balandžio 30 d. Lenkija gali toliau taikyti ne mažesnį kaip 3 % lengvatinį tarifą prekių, išskyrus III priedo 11 dalyje nurodytą ilgalaikį turtą, pavyzdžiui, rengimus ar pastatus, tiekimui ir paslaugų teikimui, kai tas prekių ir paslaugų prastiną paskirtis yra žemės ūkio gamyba.

5. Iki 2007 m. gruodžio 31 d. Lenkija gali toliau taikyti ne mažesnį kaip 7 % lengvatinį tarifą būsto statybos, renovacijos ir rekonstrukcijos darbams, kurių vykdymas nėra socialinės politikos dalis, išskyrus statybinių medžiagų tiekimą, ir 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą gyvenamųjų pastatų ar gyvenamųjų pastatų dalių tiekimui iki pirmo gyvenamųjų pastatų panaudojimo.“

12 Šios leidžiančios nukrypti nuostatos tvirtintos per derybas dėl Akto dėl Europos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 236, 2003, p. 33, toliau – Stojimo aktas). Jos yra Stojimo akto XII priedo 9 skyriaus 1 dalies a–c punktuose.

13 Stojimo akto 24 straipsnyje nustatyta:

„Šio Akto V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII ir XIV prieduose išvardytos priemonės naujosiose valstybėse narėse taikomos tuose prieduose nustatytais sąlygomis.“

14 Stojimo akto XII priedas pavadintas „Stojimo akto 24 straipsnyje nurodytas sąrašas: Lenkija“. Šio priedo 9 skyriaus „Mokesčiai“ 1 dalyje numatytos tokios bendros PVM sistemos taikymo taisyklės:

„31977 L 0388: 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas (OL L 145 <...> p. 1) su paskutiniais pakeitimais, padarytais:

– 32002 L 0038: 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128 <...> p. 41).

a) Nukrypdama nuo Direktyvos 77/388/EEB 12 straipsnio 3 dalies a punkto, Lenkija gali: i) iki 2007 m. gruodžio 31 d. neapmokestinti tam tikrą knygų ir specialių periodinių leidinių tiekimą suteikiant teisę anksčiau sumokėto mokesčio atskaitai; ir ii) iki 2007 m. gruodžio 31 d. arba iki direktyvos 28 straipsnyje nurodyto pereinamojo laikotarpio pabaigos, atsižvelgiant į tai, kuri data yra ankstesnė, restorano paslaugų teikimui toliau taikyti sumažintą, ne mažesnį nei 7 %, pridėtinės vertės mokesčio tarifą.

b) Nukrypdama nuo Direktyvos 77/388/EEB 12 straipsnio 3 dalies a punkto, Lenkija gali: i) iki 2008 m. balandžio 30 d. toliau taikyti sumažintą, ne mažesnį nei 3 %, pridėtinės vertės mokesčio tarifą direktyvos H priedo 1 ir 10 punktuose nurodytiems maisto produktams, skirtiems vartoti žmonėms ir gyvuliams (įskaitant nealkoholinius gėrimus); gyviems gyvūnams, sėkloms, augalams ir komponentams, paprastai naudojamiems maisto produktams paruošti; produktams, paprastai naudojamiems pakeisti ar papildyti maisto produktus; prekių ir paslaugų, paprastai skirtų naudoti žemės ūkio produkcijos gamybai, išskyrus gamybos priemones, pavyzdžiui, rengimai ar pastatai, teikimui ir ii) iki 2007 m. gruodžio 31 d. toliau taikyti sumažintą, ne mažesnį nei 7 %, pridėtinės vertės mokesčio tarifą namų statybos, renovacijos ir perstatymo paslaugų, kurios teikiamos ne kaip socialinės politikos dalis, teikimui, išskyrus statybinių medžiagų tiekimą, ir gyvenamųjų namų

ar j? dali? tiekimui prieš pirm? panaudojim?, kaip nurodyta direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkte.

c) Taikydama Direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalies b punkt?, Lenkija gali toliau neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu tarptautinio keleivi? vežimo, nurodyto direktyvos F priedo 17 punkte, kol bus ?vykdytos direktyvos 28 straipsnio 4 dalyje išd?stytos s?lygos arba kol toks pat neapmokestinimas bus taikomas bet kurioje iš esam? valstybi? nari?, atsižvelgiant ? tai, kuris atvejis yra ankstesnis.“

Nacionalin?s teis?s aktai

15 Pagal iš dalies pakeisto 2004 m. kovo 11 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (Dz. U., Nr. 54, 535 punktas) (toliau – PVM ?statymas) 41 straipsn? standartinis PVM tarifas yra 22 %, bet kai kuriais atvejais nuo jo galima nukrypti. Šio ?statymo 41 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad ?statymo priede Nr. 3 išvardytoms prek?ms ir paslaugoms taikomas 7 % tarifas.

16 PVM ?statymo priede Nr. 3 45 punkte ?traukti „k?diki? drabužiai ir j? priedai“, o 47 punkte – „vaik? avalyn?“.

Ikiteismin? proced?ra

17 Manydama, kad lengvatinio 7 % prid?tin?s vert?s mokes?io tarifo taikymas k?diki? drabuži? ir j? pried? bei vaik? avalyn?s tiekimui, importui ir ?sigijimui Bendrijos viduje nesuderinamas su Direktyvos 2006/112 98 straipsniu, skaitomu kartu su šios direktyvos III priedu, Komisija nusprend? prad?ti proced?r? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo pagal EB 226 straipsn?. 2007 m. kovo 23 d. laišku ji paragino Lenkijos Respublik? pateikti savo pastabas.

18 Savo 2007 m. geguž?s 22 d. atsakyme Lenkijos Respublika tvirtino, kad lengvatinio PVM tarifo taikymas nagrin?jamoms prek?ms priskiriamas priemon?ms, skirtoms remti šeimas ir skatinti gimstamum? Lenkijoje, vadovaujantis „Lisabonos strategijos“ tikslais. Ji taip pat nurod?, kad lengvatinis PVM tarifas šioms prek?ms taikomas ir Airijoje, Liuksemburge bei Jungtin?je Karalyst?je. Galiausiai ji teig?, kad atsižvelgiant ? laikin? gin?ijamo lengvatinio tarifo taikymo pob?d? konkurencija n?ra iškraipoma.

19 Kadangi šis atsakymas Komisijos ne?tikino, 2008 m. vasario 1 d. ji išsiunt? pagr?st? nuomon?, kurioje nurod? Lenkijos Respublikai per du m?nesius nuo gavimo imtis b?tin? priemoni?, kad ? j? b?t? tinkamai atsižvelgta.

20 2008 m. geguž?s 31 d. laiške Lenkijos Respublika pakartojo savo pozicij?.

21 Kadangi Lenkijos Respublikos argumentai Komisijos ne?tikino, ji nusprend? pareikšti š? ieškin?.

D?l ieškinio

Šali? argumentai

22 Komisija kaltina Lenkijos Respublik?, kad taikydama lengvatin? 7 % PVM tarif? k?diki? drabuži? ir j? pried? bei vaik? avalyn?s tiekimui, importui ir ?sigijimui Bendrijos viduje ši pažeid? Direktyvos 2006/112 98 straipsn?, skaitom? kartu su šios direktyvos III priedu.

23 Komisija primena, kad Direktyvos 2006/112 tikslas yra suderinti PVM. Lengvatinis PVM tarifas yra taisyklės išimtis ir turėtų būti taikomas tik konkrečiomis specifinėmis situacijomis, aiškiai įvardytomis šioje direktyvoje.

24 Komisija pabrėžia, kad Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalyje aiškiai nustatyta, jog lengvatiniai tarifai taikomi tik šios direktyvos III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui ir šiame priede neminimi nei „kėdikų drabužiai ir jų priedai“, nei „vaikų avalynė“.

25 Aplinkybės, kad kai kurios valstybės narės pagal Direktyvos 2006/112 114 ir 115 straipsnius toliau taiko lengvatinį PVM tarifą minėtoms prekėms, jeigu jų taikė 1991 m. sausio 1 d., nėra argumentas, leidžiantis ir Lenkijos Respublikai šioms prekėms taikyti lengvatinį PVM tarifą.

26 Komisija pirmiausia teigia, kad pagal *ratio legis* Direktyvos 2006/112 115 straipsnis, atitinkantis Šeštosios direktyvos, pakeistos 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB (OL L 316, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202), 28 straipsnio 2 dalies d punktą, skirtas tik valstybėms narėms, kurios Direktyvos 92/77 priėmimo momentu priklausė Europos bendrijai, ir leidžia joms toliau taikyti lengvatinius PVM tarifus, jei tokie tarifai šiose valstybėse narėse buvo taikomi 1991 m. sausio 1 d. (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, Rink. p. I-7467, 34 punktą).

27 Ji pabrėžia, kad Lenkijos Respublika Direktyvos 92/77 priėmimo momentu nebuvo valstybė narė ir kad Stojimo akte nenustatyta, jog ši valstybė narė gali naudotis Direktyvos 2006/112 114 ir 115 straipsniuose numatytomis pereinamojo laikotarpio nuostatomis (pagal analogiją žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją*, C-169/00, Rink. p. I-2433, 30 punktą).

28 Papildomai Komisija tvirtina, kad bet kuriuo atveju netenkinamos Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymo sąlygos.

29 Pirma, iš dalies pakeistu 1972 m. gruodžio 16 d. Apyvartos mokesčio įstatymu (konsoliduotas tekstas: 1983 m. Dz. U., Nr. 43, 191 punktą, toliau – 1972 m. gruodžio 16 d. įstatymas) įtvirtintas mokestis 1991 m. sausio 1 d. nebuvo PVM Direktyvos 2006/112 115 straipsnio prasme.

30 Antra, Lenkijos Respublika 1991 m. sausio 1 d. netaikė lengvatinio mokesčio tarifo nagrinėjamoms prekėms.

31 Lenkijos Respublika teigia, kad pagal Sąjungos teisę, būtent pagal Direktyvos 2006/112 115 straipsnį, ji turi teisę toliau taikyti lengvatinį PVM tarifą nagrinėjamoms prekėms ir kad ši galimybė pagrįsta socialiniais argumentais, atitinkančiais bendrus Sąjungos tikslus.

32 Lenkijos Respublika pabrėžia, kad nors politinė valstybės narės situacija derantis dėl stojimo sąlygų gali skatinti šią valstybę stojimo sutartyje *expressis verbis* nurodyti socialiniu požiūriu jautrias arba svarbių diskusijų prieš stojimą keliančias atleidimo nuo mokesčio kategorijas, vis dėlto tai neturėtų būti pagrindas netaikyti Direktyvos 2006/112 115 straipsnio valstybei narei, nepakartojusiai šio straipsnio turinio Stojimo akto sąlygose.

33 Lenkijos Respublika tvirtina, kad Lenkijoje 1991 m. sausio 1 d. lengvatinis PVM tarifas tokioms prekėms, kaip antai vaikų drabužiai ir avalynė, taikytas remiantis 1972 m. gruodžio 16 d. įstatymo nuostatomis. Lenkijos PVM sistema, sukurta įsigaliojus iš dalies pakeistam 1993 m. sausio 8 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymui (Dz. U., Nr. 11, 50 punktą), artima Sąjungos PVM sistemai, nes ją paremta. Taigi Lenkijos Respublika visuomet taikė lengvatinį 7% tarifą

šioms prek?ms. Ši sistema taip pat tenkina Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies d punkto, tod?l ir Direktyvos 2006/112 115 straipsnio, taikymo s?lygas, nors ši nuostata ne?traukta ? Stojimo akt?.

34 Komisijos argumentas, kad Stojimo akte n?ra nagrin?jamoms prek?ms taikom? nuostat?, atitinkan?i? Direktyvos 2006/112 115 straipsnio tekst?, nors jame ?trauktos nuostatos d?l lengvatinio tarifo taikymo maitinimo paslaugoms ir b?stui, yra argumentas *a contrario* ir tod?l nepriimtinas. Anot Lenkijos Respublikos, remiantis aplinkybe, kad kai kurios nuostatos, susijusios su prek?mis ir paslaugomis, kurioms, nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos nuostat?, taikomas lengvatinis PVM tarifas, pakartotos Stojimo akto nuostatose, negalima spr?sti, jog kitoms prek?ms ar paslaugoms, aiškiai minimoms antrin?s teis?s nuostatose, toks tarifas negali b?ti taikomas. Antrin?s teis?s nuostat? pakartojimas Stojimo akte gali b?ti tik deklaratyvus pob?džio.

35 Atsisakymas „naujosioms“ valstyb?ms nar?ms suteikti galimyb? taikyti Direktyvos 2006/112 115 straipsn? reikšt? pranašumo suteikim? „senosioms“ valstyb?ms nar?ms. Dideli apmokestinimo lygio skirtumai – apie 10 % PVM tarifo – lemt? t? pa?i? prek? kain? skirtumus skirtingose valstyb?se nar?se, o tai pagal šios direktyvos ketvirt? ir septint? konstatuojam?sias dalis iškraipyt? konkurencij? Bendrijos viduje.

36 Lenkijos Respublika teigia, kad tolesnis lengvatinio PVM tarifo taikymas turi b?ti leidžiamas d?l socialini? priežas?i?, sutampan?i? su S?jungos tikslais, susijusiais ne tik su ekonomikos augimu, bet ir su socialine pažanga.

37 Nukrypimo nuo Direktyvos 2006/112 nuostat? tikslas, kaip matyti iš šios direktyvos šeštos konstatuojamosios dalies ir teism? praktikos, yra kiek ?manoma sumažinti neigiam? pernelyg griežto suderinimo poveik? ekonomikai ir visuomenei (pagal analogij? žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Talacre Beach Caravan Sales*, C?251/05, Rink. p. I?6269, 22 punkt? ir 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?309/06, Rink. p. I?2283, 24 punkt?).

38 Šiuo atžvilgiu Lenkijos Respublika primena, kad dar vykstant administracinei proced?rai ji pabr?ž?, jog tolesnis lengvatinio PVM tarifo taikymas nagrin?jamoms prek?ms yra itin svarbus jos ekonomikos augimo poži?riu ir ypa? priimant sprendimus, kuriais efektyviai skatinamas gimstamumo rodikl? augimas Lenkijoje.

Teisingumo Teismo vertinimas

39 Akivaizdu, kad pasibaigus pagr?stoje nuomon?je nustatytam terminui Lenkijos Respublika taik? lengvatin? 7 % PVM tarif? nagrin?jamoms prek?ms ir kad šios prek?s nepriklauso Direktyvos 2006/112 III priede nustatyt? kategorij? prek?ms ir paslaugoms, kurioms pagal šios direktyvos 98 straipsn? galima taikyti lengvatin? tarif?. Taip pat akivaizdu, kad Stojimo akte šiuo klausimu nenumatyta išimtis.

40 Ta?iau Lenkijos Respublika teigia, kad toks apmokestinimas lengvatiniu tarifu gali b?ti leidžiamas pagal Direktyvos 2006/112 115 straipsn?. Komisija pirmiausia tvirtina, kad ši nuostata taikoma tik valstyb?ms, kurios Direktyvos 92/77 pri?mimo momentu buvo Bendrijos nar?s, ir papildomai teigia, kad šioje byloje netenkinamos min?to 115 straipsnio taikymo s?lygos.

41 Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 115 straipsnis yra pereinamojo laikotarpio nuostata, iš pradži? Direktyva 92/77 ?traukta ? Šešt?j? direktyv? kaip 28 straipsnio 2 dalies d punktas, kuriuo valstyb?ms nar?ms, prival?jusioms savo PVM sistem? pritaikyti prie suderint? PVM tarif?, nukrypstant nuo direktyvos leidžiama toliau taikyti lengvatinius PVM tarifus kai kurioms prek?ms ir paslaugoms, jei tokie tarifai šiose valstyb?se buvo taikomi 1991 m. sausio 1 dien?. Kalbant apie leidžian?i? nukrypti pereinamojo laikotarpio schem?, Direktyvos 2006/112

115 straipsnis turi būti aiškinamas siaurai (pagal analogiją žr. 2008 m. birželio 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-462/05, Rink. p. I-4183, 54 punkt?).

42 Šiuo atžvilgiu pakanka pabrėžti, kad minėtame 115 straipsnyje numatytas leidimas nukrypti priklauso nuo dviejų kumuliacinių sąlygų. Pirmą, reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė 1991 m. sausio 1 d. taikytų PVM Direktyvos 2006/112 prasme arba bent mokesčių sistemą, turinčią tokią pačią savybę kaip bendra PVM sistema. Antrą, reikalaujama, kad pagal tokį apmokestinimą minėtame straipsnyje minimų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui 1991 m. sausio 1 d. būtų taikytas lengvatinis tarifas.

43 Kalbant apie pirmąją sąlygą, Lenkijos Respublika nurodė, kad jos savo vidaus teisės aktus bendrą PVM sistemą traukė tik PVM įstatymu. Taigi reikia patikrinti, ar 1972 m. gruodžio 16 d. įstatymo 1991 m. sausio 1 d. galiojusioje redakcijoje numatytas Lenkijos mokestis gali būti laikomas bent jau PVM prilygstančiu mokesčiu.

44 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal bendros PVM sistemos principą iki mažmeninės prekybos etapo prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, atsižvelgiant į sandorių skaičių gamybos ir platinimo procese iki apmokestinimo. Vis dėlto vykdant kiekvieną sandorį PVM turi būti mokamas tik atskaitus PVM sumą, kuri tiesiogiai buvo sumokėta nuo įvairių prekių ir paslaugų kainos sudedamųjų dalių. Pagal atskaitos tvarką apmokestinamieji asmenys turi teisę iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti PVM sumas, sumokėtas už prekes ir paslaugas, ir kiekviename etape mokestis mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 21 ir 22 punktus).

45 Teisingumo Teismas nurodė esmines PVM savybes. Nepaisant kai kurių redakcinio pobūdžio skirtumų, iš jo praktikos matyti, kad yra keturios esminės savybės: PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių; apmokestinamojo asmens mokėtino PVM atskaita iš pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtos sumos, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiam etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr. minėto Sprendimo *Banca popolare di Cremona* 28 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 37 punktą).

46 Pakanka, jog mokesčiui nebūtų būdinga bent viena esminė PVM savybė, kad šis mokestis nebūtų laikomas PVM prilygstančiu mokesčiu (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 5 d. Nutarties *UAB Mechel Nemunas*, C-119/08, 37 punktą).

47 Šiuo atveju, kalbant apie antrąją esminę PVM savybę, reikia konstatuoti, kad PVM yra mokamas sudarant kiekvieną sandorį prekybos etape ir jo suma turi būti proporcinga patiektų prekių ar suteiktų paslaugų kainai (žr. minėto Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 39 punktą), o iš 1972 m. gruodžio 16 d. įstatymo 4 ir 5 straipsnių matyti, kad 1991 m. sausio 1 d. Lenkijoje galiojęs mokestis, priešingai, skaičiuojamas nuo gryniosios apmokestinamojo asmens gautos apyvartos per tam tikrą laikotarpį.

48 Kadangi Lenkijos mokestis skaičiuojamas pagal periodinį apyvartą, nebuvo manoma tiksliai nustatyti mokesčio, kuris gali tekti klientui kiekvieno prekės pardavimo atveju, sumos, taip pat jis neatitiko šios sumos proporcingumo apmokestinamojo asmens gaunamai kainai sąlygos (žr. minėto Sprendimo KÖGÁZ ir kt. 40 punktą).

49 Toliau, kalbant apie ketvirtą esminį tokio mokesčio savybę, reikia priminti: kadangi Bendrijos PVM sistemoje numatyta galimybė atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą už visas prekes ar paslaugas, naudojamas apmokestinamoms operacijoms, kad mokestis būtų mokamas tik už pridėtiną vertę tam tikrame gamybos ar platinimo etape, iš šalių atsakymų Teisingumo Teismo joms raštu pateiktus klausimus ir diskusijų per posėdį matyti, jog 1972 m. gruodžio 16 d. statyme nenumatyta ankstesniais etapais sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos sistema, o tik leidžiama iš bendrojo pardavimo apyvartos mokesčio atskaityti ankstesniais etapais sumokėtus mokesčius už kai kurias medžiagas ar žaliavas. Taigi minėtas mokestis taikytas ne prekių ir paslaugų pridėtinei vertei, o visai gautajam sumai.

50 Tačiau Lenkijos Respublika tvirtina, kad pagal 1990 m. balandžio 17 d. Finansų ministro sakymo (Dz. U., Nr. 27, 156 punktas) 9 straipsnį apyvartos mokesčiu iš principo neapmokestinamas tiekimo, investavimo ir apdorojimo prekių pardavimas.

51 Tačiau nors ir aišku, kad jau sumokėto mokesčio atskaitos skaičiavimo metodo skirtumai nepanaikina to mokesčio esminės PVM savybės, jeigu šie skirtumai yra daugiau techninio pobūdžio ir nesudaro kliūčių tam, kad šis mokestis iš esmės būtų taikomas taip pat kaip PVM, to paties negalima pasakyti apie mokestį, kuriuo gamybinę veiklą apmokestinama taip, jog neaišku, kad jo mokėjimo našta galiausiai teks galutiniam vartotojui, kaip yra vartojimo mokesčio, pavyzdžiui, PVM, atveju (minėto Sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 31 punktas).

52 Tačiau šioje byloje dėl daugiapakopio atleidimo nuo mokesčio ar apmokestinimo visiškai neaišku, ar Lenkijos apyvartos mokesčio našta galiausiai buvo perkeliama galutiniam vartotojui kaip tokio vartojimo mokesčio, koks yra PVM, našta, nei ar šiuo mokesčiu pasiekiamas toks pats rezultatas kaip PVM.

53 Iš šių argumentų išplaukia, kad 1991 m. sausio 1 d. Lenkijoje taikytas apyvartos mokestis neatitinka esminio PVM savybių.

54 Kadangi Lenkijos Respublika 1991 m. sausio 1 d. netaikė nei PVM Direktyvos 2006/112 prasme, nei mokesčio sistemos, turinčios esminio PVM savybių, Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymo sąlygos netenkinamos.

55 Iš to išplaukia, kad Lenkijos Respublika nagrinėjamoms prekėms turėjo taikyti standartinį PVM tarifą.

56 Galiausiai, nors Lenkijos Respublika suformulavo atskirą gynybos pagrindą, pagal kurį taikant lengvatinį PVM tarifą nagrinėjamoms prekėms siekiama padidinti gimstamumo rodiklį Lenkijoje ir pagreitinti ekonomikos augimą atsižvelgiant į Lisabonos strategiją, pakanka konstatuoti, kad toks sociopolitinio pobūdžio argumentas, net jeigu juo galima pagrįsti Europos Sąjungos Tarybos suteikiamą galimybę nukrypti nuo Direktyvos 2006/112 115 straipsnio 1 d. 1 p. iš dalies pakeičiant, teisiniu požiūriu negalėtų pateisinti šiame ieškinyje dėl išsipareigojimų nevykdymo nagrinjamų aplinkybių, kad ši valstybė narė pažeidė Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 2 dalies nuostatas.

57 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad taikydama lengvatinį 7 % PVM tarifą kėdikių drabužiai ir jų priedai bei vaikų avalynės tiekimui, importui ir sigijimui Bendrijos viduje, Lenkijos Respublika nevykdė išsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112 98 straipsnį, skaitomą kartu su

šios direktyvos III priedu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusi šalis padengia bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Lenkijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Taikydama lengvatiną 7 % pridėtinės vertės mokesčio tarifą kėdikių drabužiai ir jų priedai bei vaikų avalynės tiekimui, importui ir sigijimui Bendrijos viduje, Lenkijos Respublika nevykdosipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnį, skaitomą kartu su šios direktyvos III priedu.**
- 2. Priteisti iš Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.