TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 28. oktobrī *

Lieta C-49/09

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2009. gada 2. februārī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Hermans [*K. Herrmann*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Polijas Republiku, ko pārstāv M. Špunars [*M. Szpunar*], M. Dovgelevičs [*M. Dowgielewicz*] un M. Jarošs [*M. Jarosz*], kā arī A. Rutkovska [*A. Rutkowska*], pārstāvji,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — poļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un D. Švābi [*D. Šváby*] (referents),

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 22. aprīļa tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2010. gada 10. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, piemērojot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") likmi 7 % apmērā zīdaiņu apģērbu un to piederumu piegādēm, importam un iegādēm Kopienā, kā

arī bērnu apaviem, Polijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai paredzēti Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 98. pantā, skatot to kopā ar III pielikumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

2 Ar Direktīvu 2006/112 kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

3 Direktīvas 2006/112 96. pantā, kurš atbilst Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajai daļai, ir noteikts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda."

4 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 97. panta 1. punktam:

"No 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %."

5 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts ir izteikti šādi:

"1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minētas III pielikumā. [..]"

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 99. panta 1. punktu samazinātas likmes nosaka procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tās nevar būt mazākas par 5 %.

7 Direktīvas 2006/112 109. un nākamajos pantos ir noteikti nosacījumi, saskaņā ar kuriem noteiktas dalībvalstis līdz galīgā regulējuma ieviešanai Kopienas līmenī var piemērot dažādus pasākumus PVN samazinātu likmju jomā. Šie pasākumi attiecas uz samazinātu likmju, zemāku par 5 %, piemērošanu, samazinātu likmju saglabāšanu precēm un pakalpojumiem, kas nav minēti Direktīvas 2006/112 III pielikumā, vai arī uz samazinātu likmju, kas ir mazākas par 12 %, piemērošanu.

8 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 114. panta 1. punktu:

"Dalībvalstīm, kurām 1993. gada 1. janvārī bija jāpaaugstina 1991. gada 1. janvārī spēkā [esošā pamatlikme] par vairāk nekā 2 %, to preču piegādei un to pakalpojumu sniegšanai, kur[i] iekļaut[i] III pielikumā minētajās kategorijās, var piemērot samazinātu likmi, kas zemāka par 99. pantā paredzēto minimālo likmi.

Šā panta pirmajā daļā minētās dalībvalstis var šādu likmi arī piemērot restorānu pakalpojumiem, bērnu apģērbiem, bērnu apaviem un dzīvokļiem."

9 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 115. pantam:

"Dalībvalstis, kas 1991. gada 1. janvārī piemēroja samazinātu likmi restorānu pakalpojumiem, bērnu apģērbiem, bērnu apaviem vai dzīvokļiem, var turpināt šo preču piegādei un šo pakalpojumu sniegšanai piemērot šādu likmi."

10 Direktīvas 2006/112 VIII sadaļas ar nosaukumu "Pārejas perioda noteikumi" 5. nodaļas 123.–130. pantā ir ietvertas normas, ar kurām konkrētām dalībvalstīm, kas Eiropas Savienībai pievienojās 2004. gada 1. maijā, tiek atļauts piemērot atbrīvojumu no nodokļa ar tiesībām uz iepriekšējā stadijā samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu noteiktu preču piegādei, kā arī piemērot samazinātu likmi noteiktām precēm.

11 Attiecībā uz Polijas Republiku Direktīvas 2006/112 128. pantā ir noteikts:

"1. Līdz 2007. gada 31. decembrim Polija var piemērot atbrīvojumu no nodokļa ar tiesībām uz iepriekšējā stadijā samaksātā PVN atskaitīšanu noteiktu kategoriju grāmatu un specializētu periodisko izdevumu piegādei.

2. Līdz 2007. gada 31. decembrim vai līdz 402. pantā paredzētā galīgā režīma ieviešanai, atkarībā no tā, kurš termiņš ir agrāk, Polija var turpināt restorānu pakalpojumu sniegšanai piemērot samazinātu likmi, kas ir vismaz 7 %.

3. Līdz 2008. gada 30. aprīlim Polija var turpināt III pielikuma 1. punktā minēto pārtikas produktu piegādei piemērot samazinātu likmi, kas ir vismaz 3 %.

4. Līdz 2008. gada 30. aprīlim Polija var turpināt piemērot samazinātu likmi, kas ir vismaz 3 %, to preču piegādei un to pakalpojumu sniegšanai, kurus parasti izmanto lauksaimnieciskajā ražošanā, bet kuri nav III pielikuma 11. punktā minētie ražošanas līdzekļi, piemēram, iekārtas vai ēkas.

5. Līdz 2007. gada 31. decembrim Polija var turpināt piemērot samazinātu likmi, kas ir vismaz 7 %, mājokļu būvniecības, atjaunošanas un apkopes pakalpojumiem, kurus nesniedz, īstenojot sociālo politiku, bet ne būvmateriāliem, un dzīvojamo ēku vai to daļu piegādei pirms pirmreizējās izmantošanas, kā minēts 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā."

12 Šīs atkāpes tika noteiktas sarunās, kuru rezultātā tika pieņemts Akts par Čehijas Republikas, Igaunijas Republikas, Kipras Republikas, Latvijas Republikas, Lietuvas Republikas, Ungārijas Republikas, Maltas Republikas, Polijas Republikas, Slovēnijas Republikas un Slovākijas Republikas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2003, L 236, 33. lpp.; turpmāk tekstā — "Pievienošanās akts"). Tie ir ietverti Pievienošanās akta XII pielikuma 9. nodaļas 1. punkta a)–c) apakšpunktā.

13 Pievienošanās akta 24. pantā ir noteikts:

"Šā Akta V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII un XIV pielikumā uzskaitītos pasākumus jaunajās dalībvalstīs piemēro atbilstīgi minētajos pielikumos paredzētajiem nosacījumiem."

14 Pievienošanās akta XII pielikuma nosaukums ir "Pievienošanās akta 24. pantā minētais saraksts: Polija". Šā pielikuma 9. nodaļas ar nosaukumu "Nodokļu politika" 1. punktā ir noteikts, ka tiesību normas par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir piemērojamas:

"31977 L 0388: Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, [..] 1. lpp.), kurā jaunākos grozījumus izdara:

— 32002 L 0038: Padomes 07.05.2002. Direktīva 2002/38/EK (OV L 128, [..], 41. lpp.).

a) Atkāpjoties no Direktīvas 77/388/EEK 12. panta 3. punkta [a)] apakšpunkta, Polija var [i)] līdz 2007. gada 31. decembrim piemērot atbrīvojumu, atlīdzinot iepriekšējā stadijā samaksāto nodokli, attiecībā uz noteiktu kategoriju grāmatu un specializētu periodisko izdevumu piegādēm un ii) līdz 2007. gada 31. decembrim vai līdz [šīs] direktīvas [28. panta 1. punktā] minētā pārejas posma beigām, atkarībā no tā, kurš termiņš beidzas agrāk, saglabāt samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi, kas ir vismaz 7 %, restorānu pakalpojumu sniegšanai.

b) Atkāpjoties no Direktīvas 77/388/EEK 12. panta 3. punkta [a) apakšpunkta], Polija var saglabāt i) samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi, kas nav zemāka par 3 %, līdz 2008. gada 30. aprīlim attiecībā uz pārtiku (tostarp dzērieniem, bet ne alkoholiskajiem dzērieniem) un dzīvnieku barību; dzīviem dzīvniekiem, sēklām, augiem un sastāvdaļām, kas parasti ir paredzētas izmantošanai pārtikas sagatavošanā; produktiem, kas parasti ir paredzēti pārtikas produktu papildināšanai vai aizstāšanai; kā arī tādu preču piegādēm un tādu pakalpojumu sniegšanai, kas parasti tiek izmantoti lauksaimnieciskajā ražošanā, bet kas nav ražošanas līdzekļi, piemēram, iekārtas vai ēkas, un kas minēti direktīvas H pielikuma 1. līdz 10. punktā, kā arī ii) līdz 2007. gada 31. decembrim saglabāt samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi, kas nav zemāka par 7 %, attiecībā uz pakalpojumiem, ko sniedz saistībā ar mājokļu būvniecību, atjaunošanu un pārbūvi, tomēr ne attiecībā uz būvmateriāliem, kā arī attiecībā uz dzīvojamām ēkām pirms pirmreizējās izmantošanas, kā minēts direktīvas 4. panta 3. [punkta a) apakšpunktā].

c) Piemērojot Direktīvas 77/388/EEK 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu, Polija var saglabāt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pasažieru starptautiskajiem pārvadājumiem, kas minēti direktīvas F pielikuma 17. punktā, kamēr nav izpildīts direktīvas 28. panta 4. punktā paredzētais nosacījums vai kamēr tādu pašu atbrīvojumu piemēro kāda no pašreizējām dalībvalstīm, atkarībā no tā, kurš termiņš beidzas agrāk."

Valsts tiesiskais regulējums

15 Saskaņā ar 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Dz. U.* Nr. 54, 535. pozīcija) ar grozījumiem (turpmāk tekstā — "Pievienotās vērtības nodokļa likums") 41. pantu PVN pamatlikme ir 22 %, no kuras atsevišķos gadījumos ir pieļaujamas atkāpes. Turpretim šī likuma 41. panta 2. punktā ir noteikts, ka III pielikumā minētajām precēm un pakalpojumiem tiek piemērota samazināta likme 7 % apmērā.

16 Pievienotās vērtības nodokļa likuma III pielikuma 45. pozīcijā ir norādīti "zīdaiņu apģērbi un to piederumi", savukārt 47. pozīcijā — "bērnu apavi".

Pirmstiesas procedūra

17 Komisija, uzskatot, ka samazinātas likmes 7 % apmērā piemērošana zīdaiņu apģērba un to piederumu, kā arī bērnu apavu piegādēm, importam un iegādei Kopienā ir pretrunā Direktīvas 2006/112 98. panta, skatītām kopā ar III pielikumu, normām, nolēma uzsākt procedūru saistībā ar valsts pienākumu neizpildi, kas paredzēta EKL 226. pantā. 2007. gada 23. marta vēstulē tā prasīja Polijas Republikai iesniegt savus apsvērumus.

18 2007. gada 22. maija atbildē Polijas Republika apgalvoja, ka samazinātas PVN likmes piemērošana attiecīgajām precēm ir pasākums, lai atbalstītu ģimenes un veicinātu dzimstību Polijā, kas pilnībā atbilst "Lisabonas stratēģijas" mērķiem. Tā norādīja arī, ka šīm pašām precēm samazinātas PVN likmes tiek piemērotas Īrijā, Luksemburgā

un Apvienotajā Karalistē. Visbeidzot, tā pauda uzskatu, ka, ņemot vērā, ka apstrīdētā samazinātās likmes piemērošana ir ierobežota laikā, tā nevarot izkropļot konkurenci.

19 Tā kā šie apsvērumi nepārliecināja Komisiju, tā 2008. gada 1. februārī nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā tā aicināja Polijas Republiku veikt pasākumus, kas nepieciešami, lai izpildītu šī atzinuma prasības, divu mēnešu termiņā no tā saņemšanas brīža.

20 2008. gada 31. maija vēstulē Polijas Republika atkārtoti izteica savu nostāju.

21 Tā kā Polijas Republikas argumenti Komisiju nepārliecināja, tā nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

22 Komisija iebilst, ka Polijas Republika piemēro samazinātu PVN likmi 7 % apmērā zīdaiņu apģērba un tā piederumu, kā arī bērnu apavu piegādēm, importam un iegādei Kopienā, tādējādi pārkāpjot Direktīvas 2006/112 98. panta normas, skatītas kopā ar III pielikuma normām.

23 Komisija atgādina, ka Direktīvas 2006/112 mērķis ir harmonizēt PVN. Tā kā PVN samazinātā likme ir izņēmums no noteikuma, tās piemērošana ir jāierobežo ar konkrētām un specifiskām situācijām, kas šajā direktīvā ir skaidri nosauktas.

24 Komisija uzsver, ka Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punktā nepārprotami ir noteikts, ka samazinātās likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei, kas minētas šīs direktīvas III pielikumā, un ka tajā nav minēti ne "zīdaiņu apģērbi un to piederumi", ne "bērnu apavi".

25 Tas, ka noteiktas dalībvalstis ir saglabājušas samazinātas PVN likmes attiecīgajām precēm, jo atbilstoši Direktīvas 2006/112 kā 114. pantam, tā arī 115. pantam tās tika piemērotas 1991. gada 1. janvārī, neesot arguments, kas arī Polijas Republikai atļautu piemērot samazinātu PVN likmi šīm precēm.

26 Komisija galvenokārt uzskata, ka Direktīvas 2006/112 115. pants, kas atbilst Sestās direktīvas, kas grozīta ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvu 92/77/EEK (OV L 316, 1. lpp.), 28. panta 2. punkta d) apakšpunktam, atbilstoši tā *ration legis* ir adresēts vienīgi dalībvalstīm, kas bija Eiropas Kopienu dalībvalstis Direktīvas 92/77 pieņemšanas brīdī, un atļauj tām, izdarot atkāpi, saglabāt samazinātu PVN likmi, ja vien šī likme tika piemērota šajās dalībvalstīs 1991. gada 1. janvārī (šajā ziņā skat. 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-267/99 *Adam*, *Recueil*, I-7467. lpp., 34. punkts).

27 Tā uzsver, ka Polijas Republika nebija dalībvalsts Direktīvas 92/77 pieņemšanas brīdī un ka Pievienošanās aktā nav paredzēts, ka uz šo valsti attiektos Direktīvas 2006/112 114. un 115. pantā paredzētie pārejas noteikumi (pēc analoģijas skat. 2002. gada 7. marta spriedumu lietā C-169/00 Komisija/Somija, *Recueil*, I-2433. lpp., 30. punkts).

28 Pakārtoti Komisija uzskata, ka katrā ziņā nav izpildīti Direktīvas 2006/112 115. panta piemērošanas nosacījumi.

29 Pirmkārt, 1991. gada 1. janvārī nodoklis, kas bija noteikts 1972. gada 16. decembra likumā par apgrozījuma nodokli (konsolidētā redakcija *Dz. U.*, 1983, Nr. 43, 191. pozīcija) ar grozījumiem (turpmāk tekstā — "1972. gada 16. decembra likums"), nebija PVN Direktīvas 2006/112 115. panta izpratnē.

30 Otrkārt, Polijas Republika 1991. gada 1. janvārī attiecīgajām precēm nepiemēroja samazinātu likmi.

31 Polijas Republika uzskata, ka saskaņā ar Savienības tiesībām, it īpaši Direktīvas 2006/112 115. pantu, tā ir tiesīga saglabāt samazinātu PVN likmi attiecīgajiem produktiem un ka šo iespēju pastiprina sociālie apsvērumi, kas atbilst Savienības vispārīgajiem mērķiem.

32 Polijas Republika uzsver, ka, lai gan dalībvalsts politiskā situācija sarunu par tās pievienošanās nosacījumiem laikā var pamudināt šo valsti pievienošanās līgumā *expressis verbis* norādīt atbrīvojumu kategorijas, kas ir īpaši jutīgas no sociālā viedokļa vai

kas izraisa nozīmīgas diskusijas pirms pievienošanās, tas tomēr nevar pamatot apgalvojumu, ka nav iespējams piemērot Direktīvas 2006/112 115. pantu dalībvalstij, attiecībā uz kuru Pievienošanās akta nosacījumos nav pārņemts tā saturs.

33 Polijas Republika apgalvo, ka Polijā 1991. gada 1. janvārī samazināta likme preču, piemēram, bērnu apģērba un apavu, pārdošanai tika piemērota saskaņā ar 1972. gada 16. decembra likuma par apgrozījuma nodokli noteikumiem. PVN mehānisms Polijā, kas ir ieviests pēc 1993. gada 8. janvāra likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*Dz. U.*, Nr. 11, 50. pozīcija) ar grozījumiem stāšanās spēkā, esot ļoti līdzīgs Savienības mehānismam, jo tas ir veidots pēc tā parauga. Tātad Polijas Republika vienmēr ir piemērojusi samazinātu likmi 7 % apmērā šīm precēm. Tādējādi tā izpildot Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas nosacījumus un līdz ar to — Direktīvas 2006/112 115. panta piemērošanas nosacījumus, pat ja šī tiesību norma nav iekļauta Pievienošanās aktā.

34 Komisijas arguments, ka Pievienošanās aktā nav ietvertas tiesību normas, kas atbilstu Direktīvas 2006/112 115. panta tekstam attiecībā uz aplūkojamajām precēm, lai gan tajā ir ietvertas tiesību normas šajā nozīmē attiecībā uz samazinātas likmes piemērošanu restorānu un mājokļu pakalpojumiem, esot arguments *a contrario*, kas nevarot tikt pieņemts. Polijas Republika uzskata, ka no tā, ka noteiktas tiesību normas, kurās ir minētas preces un pakalpojumi, kam piemēro samazinātu PVN likmi, pamatojoties uz atkāpēm no Sestās direktīvas normām, ir pārņemtas Pievienošanās akta noteikumos, nevar secināt, ka citām precēm un pakalpojumiem, kas minēti tikai atvasinātajos tiesību aktos, nevar piemērot šo likmi. Atvasināto tiesību normu pārņemšanai Pievienošanās aktā varot būt tikai deklaratīva nozīme.

35 Atsakot "jaunajām" dalībvalstīm iespēju piemērot Direktīvas 2006/112 115. pantu, "vecās" dalībvalstis tiktu nostādītas labvēlīgākā situācijā. Nozīmīgas atšķirības nodokļu līmenī — PVN likmes 10 % robežās — radītu vienu un to pašu preču cenu atšķirības dažādās dalībvalstīs, kas saskaņā ar šīs direktīvas ceturto un septīto apsvērumu izkropļotu konkurenci Kopienā.

36 Polijas Republika apgalvo, ka samazinātās PVN likmes saglabāšana ir jāatļauj sociālu iemeslu dēļ, kas sakrīt ar Savienības mērķiem, kas ir vērsti ne tikai uz saimniecisko izaugsmi, bet arī uz sociālo progresu.

37 Atkāpju no Direktīvas 2006/112 mērķis esot, kā tas izriet no tās sestā apsvēruma un judikatūras, pēc iespējas samazināt pārāk ierobežojošas saskaņošanas nelabvēlīgo ietekmi uz ekonomiku un sabiedrību (pēc analoģijas skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales*, Krājums, I-6269. lpp., 22. punkts, un 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, *Recueil*, I-2283. lpp., 24. punkts).

38 Šajā ziņā Polijas Republika atgādina, ka jau administratīvās procedūras stadijā tā ir uzsvērusi, ka samazinātas PVN likmes saglabāšana aplūkojamajām precēm ir īpaši svarīga ne vien no saimnieciskās izaugsmes viedokļa, bet arī kā pasākums, kas vērsts uz dzimstības līmeņa pieauguma Polijā efektīvu atbalstīšanu.

Tiesas vērtējums

39 Ir skaidrs, ka argumentētajā atzinumā noteiktajā termiņā Polijas Republika piemēroja samazinātu PVN likmi 7 % apmērā aplūkojamām precēm un ka tās neietilpst to preču un pakalpojumu skaitā, kas ir nosauktas Direktīvas 2006/112 III pielikumā, kurām atbilstoši šīs direktīvas 98. pantam vienīgajām var piemērot samazinātas likmes. Ir skaidrs arī, ka Polijas Pievienošanās aktā šajā ziņā nav paredzēta atkāpe.

40 Tomēr Polijas Republika apgalvo, ka šī samazinātas nodokļa likmes uzlikšana ir pieļaujama atbilstoši Direktīvas 2006/112 115. pantam. Komisija principā uzskata, ka šī tiesību norma ir piemērojama tikai tām valstīm, kas bija Kopienas dalībvalstis Direktīvas 92/77 pieņemšanas brīdī, un ka, pakārtoti, šajā lietā nav izpildīti šī 115. panta piemērošanas nosacījumi.

41 Ievadā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 115. pants ir pārejas noteikums, kas sākotnēji Sestajā direktīvā ar Direktīvu 92/77 tika ieviests kā 28. panta 2. punkta d) apakšpunkts, kurā, paredzot atkāpi, dalībvalstīm, kurām sava PVN sistēma ir jāpielāgo harmonizētajām PVN sistēmām skaita un likmju ziņā, bija atļauts saglabāt samazinātas PVN likmes, ko tās piemēroja noteiktām precēm un pakalpojumiem, ja šīs likmes šajās dalībvalstīs tika piemērotas 1991. gada 1. janvārī. Attiecībā uz atkāpi un pārejas noteikumiem Direktīvas 2006/112 115. pants ir interpretējams šauri (pēc analoģijas skat. 2008. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-462/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-4183. lpp., 54. lpp.).

42 Šajā ziņā pietiek norādīt, ka minētā 115. pantā paredzētā atkāpe ir atkarīga no divu kumulatīvu piemērošanas nosacījumu izpildes. Pirmais prasa, lai 1991. gada 1. janvārī attiecīgā dalībvalsts būtu piemērojusi PVN Direktīvas 2006/112 izpratnē vai vismaz aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, kam ir tādas pašas īpašības, kādas ir kopējai PVN

sistēmai. Otrais prasa, lai, uzliekot šos nodokļus, minētajā pantā nosauktajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai 1991. gada 1. janvārī būtu piemērota samazināta likme.

43 Attiecībā uz pirmo nosacījumu Polijas Republika ir norādījusi, ka tā PVN sistēmu savos valsts likumdošanas aktos ir ieviesusi tikai ar likumu par PVN. Tādējādi ir jāpārbauda, vai 1972. gada 16. decembra likumā paredzētais Polijas nodoklis, kas bija spēkā 1991. gada 1. janvārī, var tikt uzskatīts vismaz par PVN pielīdzināmu nodokli.

44 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN kopējās sistēmas princips ir līdz mazumtirdzniecības stadijai precēm un pakalpojumiem piemērot vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā tiek ieturēts nodoklis. Tomēr par katru darījumu PVN ietur tikai pēc tam, kad ir atskaitīts dažādiem preču un pakalpojumu cenas komponentiem tieši piemērotais PVN. Atskaitījumu mehānisms ļauj nodokļa maksātājiem atskaitīt no PVN, kurš tiem jāmaksā, PVN summas, kas jau ir samaksātas par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, un tādējādi nodoklis katrā stadijā tiek ieturēts tikai pievienotajai vērtībai un, visbeidzot, tā apmēru sedz gala patērētājs (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 21. un 22. punkts).

45 Tiesa ir precizējusi, kādas ir būtiskās PVN pazīmes. Neievērojot dažas redakcionālas atšķirības, no judikatūras izriet, ka pastāv četras šādas pazīmes, proti, vispārēja PVN ieturēšana par darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem; šī nodokļa ieturēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību un neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita; summu, kas samaksātas iepriekšējās ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijās, atskaitīšana no maksājamā PVN apmēra, ko veic nodokļa maksātājs, līdz ar

to nodoklis attiecīgajā stadijā tiek ieturēts tikai par šajā stadijā pievienoto vērtību, un, visbeidzot, tā galīgo apmēru sedz gala patērētājs (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Banca Popolare di Cremona*, 28. punkts, kā arī 2007. gada 11. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-283/06 un C-312/06 *KÖGÁZ* u.c., Krājums, I-8463. lpp., 37. punkts).

46 Pietiek, ka nodoklim nav kādas no būtiskajām pazīmēm, lai to nevarētu uzskatīt par pielīdzināmu PVN (šajā ziņā skat. 2009. gada 5. februāra rīkojumu lietā C-119/08 *UAB Mechel Nemunas*, 37. punkts).

47 Šajā gadījumā vispirms attiecībā uz otro būtisko PVN pazīmi ir jākonstatē, ka, lai arī PVN ietur katrā darījumā ražošanas stadijā un tā summa ir proporcionāla preču vai sniegto pakalpojumu cenai (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c., 39. punkts), no 1972. gada 16. decembra likuma 4. un 5. panta izriet, ka Polijas nodoklis, kas bija spēkā 1991. gada 1. janvārī, tieši pretēji — bija balstīts uz nodokļu maksātāja bruto apgrozījumu noteiktā laikposmā.

48 Tā kā Polijas nodoklis tika aprēķināts, pamatojoties uz periodisku apgrozījumu, tad katras pārdotās preces vai sniegtā pakalpojuma gadījumā precīzi nav iespējams noteikt no klienta ieturamā nodokļa apmēru, un tādēļ nevar uzskatīt, ka tas atbilst šīs summas proporcionalitātes nodokļu maksātāja saņemtajai cenai nosacījumam (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c., 40. punkts).

49 Vēl attiecībā uz ceturto būtisko PVN pazīmi ir jānorāda, ka, lai gan Kopienu PVN režīms paredz maksājamā vai samaksātā PVN atskaitīšanu par visām precēm vai pakalpojumiem, kas izmantoti šo ar nodokli aplikto darījumu vajadzībām, lai nodoklis

tiktu ieturēts tikai par šajā ražošanas vai izplatīšanas stadijā pievienoto vērtību, no informācijas, ko lietas dalībnieki ir iesnieguši, atbildot uz tiem adresētajiem rakstiskajiem jautājumiem, izriet, ka 1972. gada 16. decembra likumā nav paredzētas priekšnodoklī samaksātā nodokļa atskaitīšanas tiesības, bet tikai atļauts atskaitīt no vispārīgā apgrozījuma nodokļa nodokli, kas samaksāts par noteiktiem materiāliem vai noteiktām izejvielām. Tātad minētais nodoklis netika piemērots preču vai pakalpojumu pievienotajai vērtībai, bet gan kopējai ieņēmumu summai.

50 Tomēr Polijas Republika apgalvo, ka Finanšu ministra 1990. gada 17. aprīļa noteikumu (*Dz. U.*, Nr. 27, 156. pozīcija) 9. pantā būtībā no apgrozījuma nodokļa bija atbrīvotas pārtikas preces, ieguldījumi un izejvielas.

51 Tomēr, protams, ir skaidrs, ka atšķirību pastāvēšana attiecībā uz atskaitāmā samaksātā nodokļa aprēķināšanas metodēm neatņem nodoklim būtiskas PVN pazīmes, ja šīs atšķirības ir drīzāk tehniskas un tās netraucē šim nodoklim būtībā funkcionēt tāpat kā PVN, taču tas neattiecas uz nodokli ražošanas darbībām, kas ir ieturēts tādējādi, ka nav skaidrs, vai tā apmēru sedz gala patērētājs tāpat kā tādu patēriņa nodokli, kāds ir PVN (iepriekš minētais spriedums lietā *Banca popolare di Cremona*, 31. punkts).

52 Šajā gadījumā dažādu vienu otram sekojošu atbrīvojumu vai nodokļu neskaidrības dēļ droši nevar apgalvot, ne ka Polijas apgrozījuma nodoklis galīgi tika ieturēts no gala patērētāja patēriņa nodoklim, kāds ir PVN, raksturīgā veidā, ne ka tam bija tāds pats rezultāts [kā PVN].

53 No šiem apsvērumiem izriet, ka 1991. gada 1. janvārī Polijā piemērojamais apgrozījuma nodoklis neatbilda būtiskām PVN pazīmēm.

54 Tā kā Polijas Republika 1991. gada 1. janvārī nepiemēroja ne PVN Direktīvas 2006/112 izpratnē, ne arī nodokļu sistēmu, kas atbilstu būtiskām PVN pazīmēm, nav izpildīti Direktīvas 2006/112 115. panta piemērošanas nosacījumi.

55 No minētā izriet, ka Polijas Republikai aplūkojamajām precēm bija jāpiemēro parastā PVN likme.

56 Visbeidzot, attiecībā uz Polijas Republika formulēto autonomo aizstāvības pamatu, saskaņā ar kuru samazinātas PVN likmes piemērošana aplūkojamajām precēm ir vērsta uz dzimstības līmeņa paaugstināšanu Polijā un veicina ekonomiskās izaugsmes ritma paātrināšanu atbilstoši Lisabonas stratēģijai, pietiek konstatēt, ka šāds sociāli politisks arguments, varētu, iespējams, pamatot, ka Eiropas Savienības Padome piešķirtu atkāpi, izdarot grozījumus Direktīvā 2006/112, turpretim šīs prasības saistībā ar valsts pienākumu neizpildi ietvaros tas no juridiskā viedokļa nevar attaisnot, ka šī dalībvalsts pārkāpj Direktīvas 2006/112 98. panta 2. punkta normas.

57 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka, piemērojot samazinātu PVN likmi 7 % apmērā zīdaiņu apģērbu un to piederumu, kā arī bērnu apavu piegādēm, importam un iegādei Kopienā, Polijas Republika nav izpildījusi Direktīvas 2006/112 98. pantā, skatītā kopā ar III pielikumu, paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

58 Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 2. punktu lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Polijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, tad jāpiespriež Polijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nosprież:

1) piemērojot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi 7 % apmērā zīdaiņu apģērbu un to piederumu, kā arī bērnu apavu piegādēm, importam un iegādei Kopienā, Polijas Republika nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. pantā, skatītā kopā ar III pielikumu, paredzētos pienākumus;

2) Polijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]