ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 10ης Ιουνίου 2010 [1]

I — Εισαγωγή

1. Η Επιτροπή διατυπώνει αντιρρήσεις ως προς τη μεταφορά της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας [2] (στο εξής: οδηγία 2006/112), στην Πολωνία. Συγκεκριμένα, αμφισβητείται ο ισχύων στην Πολωνία μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ 7 % για προϊόντα βρεφικής ενδύσεως, εξαρτήματα (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικά υποδήματα. Κατά την Επιτροπή, η Πολωνία, εφαρμόζοντας τον εν λόγω μειωμένο φορολογικό συντελεστή, παρέβη το άρθρο 98 σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112. Η Πολωνία δεν αρνείται την εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή, φρονεί, ωστόσο, ότι αυτή δικαιολογείται τόσο από κοινωνικοπολιτικά κίνητρα όσο και με βάση το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112.

2. Καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της ένδικης διαφοράς είναι η από απόψεως διαχρονικού δικαίου εφαρμογή του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 στην Πολωνία. Το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 παρέχει τη δυνατότητα σε όσα κράτη μέλη εφάρμοζαν, την 1η Ιανουαρίου 1991, μειωμένο συντελεστή, μεταξύ άλλων, στα παιδικά ενδύματα και υποδήματα να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό. Κατά τον προσδιοριζόμενο στο άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 χρόνο, καθώς και κατά τον χρόνο εισαγωγής της αντίστοιχης ρυθμίσεως στην προϊσχύσασα διάταξη της έκτης οδηγίας [3], η Πολωνία δεν ήταν ακόμη κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Ερωτάται, ως εκ τούτου, εάν η Πολωνία έχει δικαίωμα να επικαλείται αυτή τη διάταξη και να εξακολουθεί να εφαρμόζει την από 1 Ιανουαρίου 1991 ισχύουσα ειδική ρύθμιση, ή εάν τυγχάνουν απλώς εφαρμογής το άρθρο 98 σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, καθώς και το άρθρο 128 της οδηγίας 2006/112 όπως και οι σχετικές ρυθμίσεις της Πράξεως Προσχωρήσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική

2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

3 — Η ρύθμιση περιλαμβανόταν προηγουμένως στο άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση ((ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), ως είχε μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (Προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ), στο εξής: έκτη οδηγία.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

1. Η Πράξη Προσχωρήσεως του 2003

3. Το άρθρο 24 της Πράξεως Προσχωρήσεως του 2003 [4] έχει ως εξής:

«Τα μέτρα που απαριθμούνται στα παραρτήματα V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII και XIV της παρούσας Πράξης, ισχύουν όσον αφορά τα νέα κράτη μέλη, υπό τους όρους που ορίζονται στα παραρτήματα αυτά.»

4. Στο παράρτημα XII της Πράξεως Προσχωρήσεως απαριθμούνται οι διατάξεις του κοινοτικού κεκτημένου που αφορούν την Πολωνία. Στο κεφάλαιο 9 «Φορολογία», σημείο 1, του παραρτήματος, προσδιορίζονται οι εφαρμοστέες διατάξεις περί κοινού συστήματος ΦΠΑ:

«31977 L 0388: Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους του κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 14), όπως τροποποιήθηκε τελευταία από:

— 32002 L 0038: Οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου της 7ης Μαΐου 2002 (ΕΕ L 128 της 15.5.2002, σ. 41).

α) Κατά παρέκκλιση του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η Πολωνία μπορεί να εφαρμόζει i) απαλλαγή με επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί κατά την προηγούμενη φάση για την προμήθεια ορισμένων βιβλίων και ειδικευμένων περιοδικών, έως την 31η Δεκεμβρίου 2007 και ii) μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθεμένης αξίας τουλάχιστον 7 % στην παροχή υπηρεσιών εστιατορίων έως την 31η Δεκεμβρίου 2007 ή έως το τέλος της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 28ιβ της οδηγίας, αναλόγως της ημερομηνίας που προηγείται.

β) Κατά παρέκκλιση του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η Πολωνία μπορεί να διατηρήσει i) μειωμένο συντελεστή φόρου

4 — Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Εσθονίας, της Κυπριακής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Λετονίας, της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας, της Δημοκρατίας της Μάλτας, της Δημοκρατίας της Πολωνίας, της Δημοκρατίας της Σλοβενίας και της Σλοβακικής Δημοκρατίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2003, L 236, σ. 33).

προστιθεμένης αξίας, όχι χαμηλότερο του 3 %, όσον αφορά τα τρόφιμα (συμπεριλαμβανομένων των ποτών αλλά αποκλειομένων των αλκοολούχων ποτών) για ανθρώπινη κατανάλωση και για τη διατροφή των ζώων, τα ζώντα ζώα, σπόρους προς σπορά, φυτά και συστατικά τα οποία προορίζονται κανονικά για χρήση στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που κανονικά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για συμπλήρωση ή αντικατάσταση τροφίμων και την προμήθεια αγαθών και την παροχή υπηρεσιών χρησιμοποιουμένων συνήθως στη γεωργική παραγωγή, με εξαίρεση τα κεφαλαιουχικά αγαθά όπως κτίρια ή μηχανήματα, τα οποία αναφέρονται στα σημεία 1 και 10 του παραρτήματος Η της οδηγίας, μέχρι τις 30 Απριλίου 2008 και ii) μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθεμένης αξίας, όχι χαμηλότερο του 7 %, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπονται στο πλαίσιο κοινωνικής πολιτικής, για κατασκευή, ανακαίνιση και μετατροπή κατοικιών, με εξαίρεση τα οικοδομικά υλικά, και για υπηρεσίες σε κτίρια κατοικιών ή τμήματα κτιρίων κατοικιών, οι οποίες παρέχονται πριν από την πρώτη εγκατάσταση, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της οδηγίας, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2007.

γ) Για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η Πολωνία μπορεί να διατηρήσει εξαίρεση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις διεθνείς μεταφορές επιβατών οι οποίες αναφέρονται στο σημείο 17 του παραρτήματος ΣΤ της οδηγίας, μέχρις ότου πληρωθεί ο όρος του άρθρου 28, παράγραφος 4, της οδηγίας ή για όσο διάστημα η ίδια απαλλαγή εφαρμόζεται από οποιοδήποτε από τα σημερινά κράτη μέλη, αναλόγως ποια ημερομηνία είναι προγενέστερη.»

2. Η οδηγία 2006/112

5. Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

6. Το άρθρο 97, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι από της 1ης Ιανουαρίου 2006 και έως την 31η Δεκεμβρίου 2010 ο κανονικός συντελεστής δεν μπορεί να είναι κατώτερος του 15 %.

7. Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 έχουν ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ.

[…]»

8. Κατά το άρθρο 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, οι μειωμένοι συντελεστές καθορίζονται ως ποσοστό της βάσεως επιβολής του φόρου το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 %.

9. Το κεφάλαιο 4 του τίτλου VIII της οδηγίας 2006/112 (άρθρα 109 έως 122) ρυθμίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν, έως την εισαγωγή οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ σε κοινοτικό επίπεδο, να εφαρμόζουν απαλλαγές με δικαίωμα εκπτώσεως του καταβεβλημένου σε προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ ή μειωμένους συντελεστές.

10. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 114, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία υποχρεώθηκαν την 1η Ιανουαρίου 1993 να αυξήσουν τον κανονικό συντελεστή που εφάρμοζαν την 1η Ιανουαρίου 1991 κατά περισσότερο από 2 %, μπορούν να εφαρμόσουν μειωμένο συντελεστή κατώτερο από το ελάχιστο όριο που καθορίζεται στο άρθρο 99 στις παραδόσεις αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ. […]

Επιπλέον, τα κράτη μέλη του πρώτου εδαφίου μπορούν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό στα παιδικά ενδύματα και υποδήματα και τη στέγαση.»

11. Το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«Τα κράτη μέλη τα οποία, την 1η Ιανουαρίου 1991, εφάρμοζαν μειωμένο συντελεστή στα παιδικά ενδύματα και υποδήματα ή στη στέγαση, μπορούν να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό στην παράδοση αυτών των αγαθών ή στην παροχή αυτών των υπηρεσιών.»

12. Το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει κατά λέξη τη ρύθμιση του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας ως είχε μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19 Οκτωβρίου 1992 [5].

13. Το κεφάλαιο 5 του τίτλου VIII, επιγραφόμενο «Προσωρινές διατάξεις», περιλαμβάνει, στα άρθρα 123 έως 130, ρυθμίσεις παρέχουσες σε ορισμένα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα την 1η Μαΐου 2004 δυνατότητα χορηγήσεως απαλλαγών με δικαίωμα εκπτώσεως καταβεβλημένο σε προηγούμενο στάδιο φόρου όσον αφορά την παράδοση συγκεκριμένων προϊόντων, καθώς και δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένα προϊόντα.

5 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3.

14. Το άρθρο 128 της οδηγίας 2006/112, προεκτείνοντας τις διατάξεις της Πράξεως Προσχωρήσεως, καθιερώνει ειδικές ρυθμίσεις για την Πολωνία:

«1. Η Πολωνία μπορεί να εφαρμόζει απαλλαγή, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που καταβλήθηκε στο προηγούμενο στάδιο, στις παραδόσεις ορισμένων βιβλίων και περιοδικών, έως την 31η Δεκεμβρίου 2007.

2. Η Πολωνία μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή τουλάχιστον 7 % στην παροχή υπηρεσιών εστίασης έως την 31η Δεκεμβρίου 2007 ή έως την εφαρμογή του οριστικού καθεστώτος του άρθρου 402, εάν η ημερομηνία αυτή είναι προγενέστερη.

3. Η Πολωνία μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή τουλάχιστον 3 % στις παραδόσεις τροφίμων που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 1, έως τις 30 Απριλίου 2008.

4. Η Πολωνία μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή τουλάχιστον 3 % στις παραδόσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που κανονικά προορίζονται για χρήση στην αγροτική παραγωγή, με εξαίρεση τα κεφαλαιουχικά αγαθά, όπως κτίρια ή μηχανήματα, που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ, σημείο 11, έως τις 30 Απριλίου 2008.

5. Η Πολωνία μπορεί να συνεχίσει να εφαρμόζει μειωμένο συντελεστή τουλάχιστον 7 %, στην παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπονται στο πλαίσιο κοινωνικής πολιτικής, για κατασκευή, ανακαίνιση και μετατροπή κατοικιών, με εξαίρεση τα οικοδομικά υλικά, και στην παράδοση, πριν από την πρώτη εγκατάσταση, κτιρίων κατοικιών ή τμημάτων κτιρίων κατοικιών, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο α), έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007.»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

15. Δυνάμει του άρθρου 41 του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ, της 11ης Μαρτίου 2004 (στο εξής: πολωνικός νόμος περί ΦΠΑ), ο κατά κανόνα ισχύων συντελεστής ΦΠΑ καθορίζεται σε 22 %, επιτρέπονται όμως παρεκκλίσεις. Συναφώς, το άρθρο 41, παράγραφος 2, του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ καθιερώνει μειωμένο συντελεστή 7 % για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα ΙΙΙ.

16. Στο παράρτημα ΙΙΙ του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ συγκαταλέγονται, στη θέση 45, τα προϊόντα βρεφικής ενδύσεως και τα εξαρτήματα βρεφικών ενδυμάτων και, στη θέση 47, τα παιδικά υποδήματα.

ΙΙΙ — Η προδικασία και τα αιτήματα των διαδίκων

17. Στις 23 Μαρτίου 2007, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφο οχλήσεως στη Δημοκρατία της

Πολωνίας. Με αυτό, προσήπτε στην Πολωνία ότι εφάρμοζε, κατά παράβαση του άρθρου 98 σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, μειωμένο φορολογικό συντελεστή στα προϊόντα βρεφικής ενδύσεως, τα εξαρτήματα βρεφικών ενδυμάτων και τα παιδικά υποδήματα.

18. Με το από 22 Μαΐου 2007 έγγραφο απαντήσεως, η Πολωνία διατύπωσε τις απόψεις της επί της υποθέσεως. Επειδή η άμυνα της Πολωνικής Δημοκρατίας δεν έπεισε την Επιτροπή, αυτή απηύθυνε την 1η Φεβρουαρίου 2008 αιτιολογημένη γνώμη στην Πολωνία, τάσσοντάς της προθεσμία δύο μηνών προκειμένου να συμμορφωθεί με τις απορρέουσες από το κοινοτικό δίκαιο υποχρεώσεις της.

19. Η Πολωνία απάντησε με το από 31 Μαρτίου 2008 έγγραφο. Η Επιτροπή ενέμεινε στη θέση της και άσκησε με το από 2 Φεβρουαρίου 2009 δικόγραφο που κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 3 Φεβρουαρίου 2009 την υπό κρίση προσφυγή, με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο

— να αναγνωρίσει ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 7 % στην παράδοση, την εισαγωγή και το ενδοκοινοτικό εμπόριο προϊόντων βρεφικής ενδύσεως, εξαρτημάτων (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικών υποδημάτων βάσει του άρθρου 41, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου αγαθών και υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004, σε συνδυασμό με τις θέσεις 45 και 47 του παραρτήματος ΙΙΙ του νόμου αυτού, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας αυτής,

— να καταδικάσει τη Δημοκρατία της Πολωνίας στα δικαστικά έξοδα.

20. Η Πολωνία ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή και να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

IV — Νομική εκτίμηση

21. Κατά το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσεως επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.

22. Το άρθρο 98 της οδηγίας καθιστά δυνατή την κατά παρέκκλιση εφαρμογή ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι η παράδοση προϊόντων βρεφικής ενδύσεως, εξαρτημάτων (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικών υποδημάτων (στο εξής: επίμαχα προϊόντα), η οποία υπόκειται στον υπολογιζόμενο με συντελεστή 7 % πολωνικό φόρο, δεν συγκαταλέγεται στο παράρτημα ΙΙΙ του νόμου. Επομένως, το άρθρο 98

της οδηγίας δεν καθιστά δυνατή την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στα επίμαχα προϊόντα.

23. Η Πολωνία επικαλείται απεναντίας το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο όσα κράτη μέλη εφάρμοζαν, την 1η Ιανουαρίου 1991, μειωμένο συντελεστή στα παιδικά ενδύματα και υποδήματα καθώς και στη στέγαση, μπορούν να εξακολουθήσουν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό.

24. Η Επιτροπή φρονεί ότι η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται στην Πολωνία. Επισημαίνει ότι η μεταβατική διάταξη εισήχθη αρχικώς στην οδηγία 92/77 ως άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας και αφορά μόνον τα κράτη τα οποία ήταν μέλη της Κοινότητας κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας 92/77. Επιπροσθέτως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι εισάγουσες παρεκκλίσεις διατάξεις δεν συμβιβάζονται με τον σκοπό εναρμονίσεως που επιδιώκει η οδηγία, επομένως πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς. Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν σε μεταγενέστερο χρόνο μπορούν να επικαλούνται μόνο τις παρεκκλίσεις των οποίων η εφαρμογή προβλέπεται στην Πράξη Προσχωρήσεως. Η Πράξη Προσχωρήσεως του 2003 δεν παρέχει στην Πολωνία δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για τα επίμαχα προϊόντα κατά παρέκκλιση του γενικού συστήματος.

25. Η Πολωνία φρονεί, αντιθέτως, ότι το γράμμα του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 δεν αποκλείει εφαρμογή αυτού στην Πολωνία. Τυχόν αποκλεισμός της εφαρμογής της διατάξεως στην Πολωνία θα συνιστούσε διάκριση εις βάρος της σε σχέση με τα λοιπά κράτη μέλη. Επιπροσθέτως, η εφαρμογή της εισάγουσας παρέκκλιση διατάξεως δικαιολογείται από κοινωνικοπολιτικές εκτιμήσεις.

A — *Επί της εφαρμογής της διατάξεως στην Πολωνία*

26. Το άρθρο 24 της Πράξεως Προσχωρήσεως με τον τίτλο «Μεταβατικά μέτρα» έχει ως εξής: «Τα μέτρα που απαριθμούνται στα παραρτήματα […] XIII […] της παρούσας Πράξης, ισχύουν όσον αφορά τα νέα κράτη μέλη, υπό τους όρους που ορίζονται στα παραρτήματα αυτά».

27. Στο παράρτημα XII, κεφάλαιο 9 «Φορολογία», σημείο 1, γίνεται, μεταξύ άλλων, αναφορά στην έκτη οδηγία 77/388 ως είχε μετά την τελευταία τροποποίησή της από την οδηγία 2002/38/ΕΚ, αναφορά που περικλείει όλες τις μεταξύ των ετών 1977 και 2002 επελθούσες τροποποιήσεις της οδηγίας. Στο σημείο 1, στοιχεία α΄ έως γ΄, απαριθμούνται οι ισχύουσες για την Πολωνία παρεκκλίσεις από την έκτη οδηγία, και συγκεκριμένα από το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, και το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας. Η Πράξη Προσχωρήσεως δεν

εισάγει παρεκκλίσεις από το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας.

28. Ελλείψει ειδικών περιορισμών και επιφυλάξεων, το προσχωρούν κράτος αναλαμβάνει *όλα* τα δικαιώματα και *όλες* τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό κεκτημένο [6]. Ως εκ τούτου, οι εισάγουσες παρεκκλίσεις διατάξεις, όπως αυτή του άρθρου 28, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας ή του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112, τυγχάνουν κατά κανόνα εφαρμογής και στα κράτη μέλη που προσχώρησαν το 2004, εφόσον στην Πράξη Προσχωρήσεως δεν έχουν περιληφθεί ιδιαίτερες ρυθμίσεις. Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει αναφορικά με τα επίμαχα προϊόντα.

29. Η διαπίστωση αυτή δεν ανατρέπεται από το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας 92/77, με την οποία εισήχθη αρχικώς η προαναφερθείσα διάταξη, η Πολωνία δεν ήταν μέλος της Κοινότητας. Και τούτο επειδή οι περί ενσωματώσεως του κοινοτικού κεκτημένου διατάξεις της Πράξεως Προσχωρήσεως έχουν ακριβώς ως σκοπό να επεκτείνουν την ισχύ των νομικών πράξεων, που εκδόθηκαν προ της προσχωρήσεως του οικείου κράτους μέλους, στο κράτος αυτό. Επιπλέον, δεν συντρέχει λόγος για τον οποίο η οδηγία 92/77 πρέπει να εξαιρεθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο του κοινοτικού κεκτημένου, το οποίο ενσωματώθηκε από την Πολωνία με την προσχώρησή της στην Κοινότητα.

30. Αντιθέτως, η Επιτροπή συνάγει προφανώς από το άρθρο 24 της Πράξεως Προσχωρήσεως σε συνδυασμό με τις ρυθμίσεις του προμνησθέντος παραρτήματος ότι μόνον το κατά κανόνα ισχύον καθεστώς της έκτης οδηγίας κατέστη τμήμα του κοινοτικού κεκτημένου· αυτό δεν εκτείνεται σε ειδικές ρυθμίσεις παρά μόνον εφόσον τούτες περιλαμβάνονται στο παράρτημα και έχουν υποστεί την εκεί προβλεπόμενη προσαρμογή.

31. Εντούτοις, η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να στηριχθεί στο γράμμα ή στο σύστημα των ρυθμίσεων της Πράξεως Προσχωρήσεως. Επιπλέον, η Πράξη Προσχωρήσεως, στο παράρτημα XII, κεφάλαιο 9 «Φορολογία», σημείο 1, στοιχεία α΄ έως γ΄, εισάγει ρητώς *παρεκκλίσεις* από τις περί εξαιρέσεων διατάξεις της έκτης οδηγίας. Αυτή η νομοτεχνική μέθοδος στηρίζεται στην εξής προκείμενη, ότι δηλαδή οι εξαιρέσεις ισχύουν κατά κανόνα αναφορικά με τα προσχωρούντα κράτη. Αυτό εμφαίνεται επίσης και από το γράμμα του παραρτήματος XII, κεφάλαιο 9, σημείο 1, στοιχείο γ΄, της Πράξεως Προσχωρήσεως, κατά το οποίο: «*Για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 28* […], η Πολωνία μπορεί να διατηρήσει εξαίρεση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις διεθνείς μεταφορές επιβατών […]» [η υπογράμμιση δική μου].

32. Εάν οι περί εξαιρέσεων διατάξεις δεν είχαν εξ υπαρχής εφαρμογή στα νέα κράτη μέλη, δεν θα υπήρχε λόγος να τροποποιηθούν με την Πράξη Προσχωρήσεως. Στην περίπτωση αυτή, θα χρειαζόταν να θεσπισθούν νέες διατάξεις περί εξαιρέσεων υπέρ των προσχωρούντων κρατών.

6 — Υπ' αυτήν την έννοια, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Tesauro της 7ης Μαΐου 1991 στην υπόθεση C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073, σημείο 6).

33. Λόγοι σχετικοί με την ασφάλεια δικαίου δεν επιτρέπουν να συναχθεί από τη σιωπή της Πράξεως Προσχωρήσεως μη εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας, η ισχύς των οποίων δεν υπόκειται κατά το γράμμα αυτών σε περιορισμούς, στα προσχωρούντα κράτη μέλη. Χάριν σαφήνειας, η Πράξη Προσχωρήσεως θα έπρεπε να απαριθμεί όχι μόνον τις κατόπιν τροποποιήσεως ισχύουσες παρεκκλίσεις, αλλά όλες τις παρεκκλίσεις που είναι συνολικώς ανεφάρμοστες στα προσχωρούντα κράτη.

34. Προς στήριξη της επιχειρηματολογίας της, η Επιτροπή κάνει επίσης μνεία της ρυθμίσεως περί μειωμένης φορολογήσεως της στέγασης. Η επιβολή φόρου επί των υπηρεσιών κατασκευής, ανακαινίσεως και μετατροπής κατοικιών ρυθμίζεται, όσον αφορά την Πολωνία, στο παράρτημα XII, κεφάλαιο 9, σημείο 1, στοιχείο β΄, της Πράξεως Προσχωρήσεως και στο άρθρο 128, παράγραφος 5, της οδηγίας 2006/112. Επιπροσθέτως, το άρθρο 115 της οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή επί της στέγασης σε όσα κράτη μέλη εφάρμοζαν αυτή τη μείωση κατά την 1η Ιανουαρίου 1991. Εάν η εν λόγω διάταξη εφαρμοζόταν και στα νεότερα κράτη μέλη, η Πολωνία θα διέθετε διττή εξουσιοδότηση για την επιβολή μειωμένου φόρου.

35. Εντούτοις, το επιχείρημα αυτό δεν με πείθει.

36. Το άρθρο 128 της οδηγίας 2006/112 καθιερώνει ειδική διάταξη για την Πολωνία εισάγουσα παρέκκλιση από τη γενική διάταξη του άρθρου 115 και ισχύουσα αντ' αυτής όσον αφορά την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή επί της στέγασης. Ειδικότερα, ενώ το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 καθιστά δυνατή την άνευ χρονικών περιορισμών εφαρμογή μειωμένου συντελεστή επί της στέγασης, εφόσον αυτός ο συντελεστής εφαρμοζόταν κατά την 1η Ιανουαρίου 1991, η ειδική διάταξη στην Πράξη Προσχωρήσεως, η οποία περιλήφθηκε και στο άρθρο 128 της οδηγίας 2006/112, περιορίζει, αφενός, από χρονικής απόψεως την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007. Αφετέρου, η αφορώσα την Πολωνία παρέκκλιση έχει τροποποιηθεί στο άρθρο 128 της οδηγίας υπό την έννοια ότι δεν εξαρτάται από την εφαρμογή ανάλογης μειώσεως κατά την 1η Ιανουαρίου 1991, αλλά ισχύει και για μειωμένους συντελεστές που επιβλήθηκαν μεταγενεστέρως.

37. Δεδομένου ότι, σε αντίθεση με τη στέγαση, δεν ισχύει ειδική ρύθμιση για την παράδοση παιδικών ενδυμάτων και υποδημάτων, ισχύουν, κατά το μέτρο αυτό, απαράλλακτες για όλα τα κράτη μέλη οι περί παρεκκλίσεων διατάξεις του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112. Εάν βούληση των συμβαλλομένων μερών ήταν η τροποποίηση ή ο πλήρης αποκλεισμός της ισχύος της εν λόγω διατάξεως στην Πολωνία, θα παρίστατο ανάγκη αντίστοιχης ρυθμίσεως στην Πράξη Προσχωρήσεως.

38. Ως εκ τούτου, το κοινοτικό κεκτημένο, το οποίο ενσωματώθηκε από την Πολωνία με την προσχώρηση αυτής, εκτείνεται αναντίρρητα και στην εισάγουσα παρέκκλιση διάταξη του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112.

39. Ερωτάται, ωστόσο, εάν από το περιεχόμενο και τον σκοπό του άρθρου 115 προκύπτουν τυχόν ενδείξεις ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει, παρά ταύτα, εφαρμογή σε κράτος ευρισκόμενο στην κατάσταση της Πολωνίας, για τον λόγο ότι το κράτος αυτό δεν ήταν μέλος της Κοινότητας κατά την 1η Ιανουαρίου 1991.

40. Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση Optimus-Telecomunicações, επί προσχωρήσεως, η γενομένη από κοινοτική νομική πράξη παραπομπή σε μια ημερομηνία, ελλείψει αντίθετης διατάξεως στην Πράξη Προσχωρήσεως ή σε άλλη κοινοτική πράξη, ισχύει και για το κράτος που προσχωρεί, ακόμη και αν η ημερομηνία αυτή είναι προγενέστερη της εν λόγω προσχωρήσεως [7].

41. Όπως επισημάνθηκε, από την Πράξη Προσχωρήσεως δεν προκύπτει ότι το άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας (ή το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112) δεν ισχύει για τα προσχωρούντα κράτη.

42. Ούτε και από το ίδιο το γράμμα των προμνησθεισών διατάξεων προκύπτει διαφορετικό συμπέρασμα. Κατ' αυτές, τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1991 εφάρμοζαν μειωμένο συντελεστή στα επίμαχα προϊόντα, μπορούν να εξακολουθούν να εφαρμόζουν τον συντελεστή αυτό. Η διάταξη δεν απαιτεί το εν λόγω κράτος να είχε ήδη την ιδιότητα του μέλους κατά την καταληκτική ημερομηνία της 1ης Ιανουαρίου 1991, έστω και εάν στην οδηγία 2006/112 γίνεται ασφαλώς χρήση καθορισμού προθεσμιών για ορισμένα κράτη μέλη [8]. Η απουσία καθορισμού προθεσμίας συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι το άρθρο 115 τυγχάνει κατά κανόνα εφαρμογής σε κράτη μέλη που προσχώρησαν μεταγενεστέρως στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον κατά την καταληκτική ημερομηνία εφάρμοζαν αντίστοιχη ρύθμιση.

43. Από απόψεως καθαρώς γραμματικής ερμηνείας, η διάταξη έχει εφαρμογή και στην Πολωνία. Όταν η διατύπωση μιας διατάξεως κοινοτικού νομοθετήματος είναι σαφής και δεν επιδέχεται αντιφατικές ερμηνείες στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις, η γραμματική ερμηνεία αποτελεί ισχυρή ένδειξη για το ορθό νόημα της διατάξεως αυτής [9].

7 — Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus-Telecomunicações (Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψη 32).

8 — Βλ. άρθρο 379, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο αναφέρεται στο παράρτημα XV, μέρος IX, σημείο 2, στοιχείο μ΄, της Πράξεως Προσχωρήσεως της Αυστρίας, της Φινλανδίας και της Σουηδίας (ΕΕ 1994, C 241, σ. 335).

9 — Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Sharpston της 25ης Ιανουαρίου 2007 στην υπόθεση C-366/05, Optimus - Telecomunicações (Συλλογή 2007, σ. I-4985, σημείο 45).

44. Η συναγόμενη από την ανωτέρω ερμηνεία εφαρμογή της διατάξεως στην Πολωνία πρέπει ωστόσο να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου από τον κοινοτικό νομοθέτη σκοπού της οδηγίας, ο οποίος συνίσταται στην καθιέρωση ενιαίου συστήματος ΦΠΑ.

45. Όπως επανειλημμένως έκρινε το Δικαστήριο [10], οι διατάξεις της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που εισάγουν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπ' αυτή του την ιδιότητα, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

46. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 εισάγει παρέκκλιση η οποία διαιωνίζει μια κατάσταση αντιφάσκουσα προς τον σκοπό της οδηγίας, και συγκεκριμένα την εφαρμογή μειωμένων φορολογικών συντελεστών επί πράξεων άλλων από αυτές που ορίζει η οδηγία. Ως εκ τούτου, δεν είναι βέβαιο εάν οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση Optimus–Telecomunicações [11], σε σχέση με την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, και αναφορικά με την επιβολή έμμεσων φόρων επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίου [12], ισχύουν άνευ ετέρου και στην υπό κρίση υπόθεση. Σε αντίθεση με την τελευταία, η προμνησθείσα υπόθεση αφορούσε τον προσδιορισμό της νομικής καταστάσεως σε χρόνο προγενέστερο της προσχωρήσεως κατά τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται συντονισμός του σχετικού νομικού πλαισίου με τον σκοπό εναρμονίσεως της οδηγίας.

47. Ακόμη και η συσταλτική ερμηνεία της διατάξεως δεν αποκλείει την εφαρμογή αυτής στην Πολωνία. Σκοπός της οδηγίας είναι ο σταδιακός συντονισμός, δεδομένου ότι η εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών συνεπάγεται μεταβολές στη διάρθρωση των φόρων των κρατών μελών και έχει αισθητές επιπτώσεις στον τομέα του προϋπολογισμού και στον οικονομικό και τον κοινωνικό τομέα [13]. Επί του παρόντος, και άλλα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στα ίδια προϊόντα, επομένως ο σκοπός της πλήρους εναρμονίσεως δεν έχει εν πάση περιπτώσει ακόμη επιτευχθεί και τούτο ανεξαρτήτως της εφαρμογής της διατάξεως στην Πολωνία.

48. Επιπροσθέτως, υπέρ της εφαρμογής των περί παρεκκλίσεων διατάξεων στην Πολωνία συνηγορούν επίσης το νόημα και ο σκοπός αυτών: Οι πολίτες των κρατών μελών πρέπει, παρά την προϊούσα εναρμόνιση, να εξακολουθούν να μπορούν να απολαύουν ορισμένων πλεονεκτημάτων κοινωνικού χαρακτήρα, τα οποία έχουν διαμορφωθεί με βάση τις ανάγκες τους. Η διαιώνιση αυτής της –ως

10 — Βλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 34), της 8ης Μαΐου 2003, C-384/01, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2003, σ. I-4395, σκέψη 28), της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία (Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψεις 15 και 16), και της 6ης Ιουλίου 2006, C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Συλλογή 2006, σ. I-6269, σκέψη 23).

11 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 7.

12 — ΕΕ L 249, σ. 25, ως είχε μετά την τροποποίησή της από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

13 — Βλ. έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112.

εκ της φύσεώς της αντιφάσκουσας προς το εναρμονισμένο σύστημα– καταστάσεως επιτρέπεται ρητώς από την οδηγία, προκειμένου να αποφευχθεί τυχόν κοινωνική απόρριψη.

49. Η άμεση κατάργηση του μειωμένου συντελεστή για παιδικά ενδύματα και υποδήματα θα οδηγούσε σε απότομη αύξηση των φορολογικών βαρών για οικογένειες με παιδιά. Για την αποφυγή αυτού του ενδεχομένου, το 1992 παρεσχέθη στα κράτη μέλη η δυνατότητα να διατηρήσουν την κατά την κρίσιμη ημερομηνία και για κοινωνικούς λόγους ισχύουσα μείωση του ΦΠΑ επί της παραδόσεως των σχετικών προϊόντων. Κατά τον χρόνο της προσχωρήσεώς της, η Πολωνία βρισκόταν σε όμοια κατάσταση με αυτή των κρατών που ήταν ήδη μέλη της Κοινότητας το 1992.

50. Από το συμπέρασμα αυτό προκύπτει ενδεχομένως ανταγωνιστικό πλεονέκτημα υπέρ των Πολωνών επιχειρηματιών, δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών τους υπόκειται σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Η κατάστασή τους, όμως, δεν διαφέρει από αυτή υποχρέων σε άλλα κράτη μέλη τα οποία εφάρμοζαν μειωμένο συντελεστή ήδη το 1991. Η μη εφαρμογή της παρεκκλίσεως σε κράτη που προσχώρησαν σε μεταγενέστερο χρόνο θα συνεπαγόταν αφεαυτής άνιση μεταχείριση εις βάρος των κρατών αυτών. Τα εν λόγω κράτη θα υπείχαν υποχρέωση εντονότερης εναρμονίσεως σε σχέση με όσα ήταν ήδη μέλη της Κοινότητας κατά τον χρόνο θεσπίσεως της διατάξεως.

51. Κατά την Επιτροπή, η εντονότερη εναρμόνιση με την οποία βαρύνονται τα νέα κράτη μέλη δικαιολογείται από το γεγονός ότι τα κράτη μέλη που προσχώρησαν σε μεταγενέστερο χρόνο ενσωματώνουν το κοινοτικό κεκτημένο σε μεταγενέστερο στάδιο. Η εφαρμογή των ειδικών ρυθμίσεων στα κράτη μέλη που προσχώρησαν το 2004 θα συνεπαγόταν την αποδυνάμωση του επιτευχθέντος βαθμού εναρμονίσεως.

52. Εφόσον η Πολωνία εφάρμοζε αντιστοίχως μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ από της 1ης Ιανουαρίου 1991 επί των σχετικών προϊόντων, ευρίσκεται στην ίδια κατάσταση με τα τότε κράτη μέλη, με τη μόνη διαφορά ότι η σχετική φορολογική ρύθμιση είχε αμιγώς εσωτερική καταβολή, ενώ τα τότε κράτη μέλη μπορούσαν να εφαρμόζουν τις αντίστοιχες διατάξεις τους μόνον κατ' εξουσιοδότηση της οδηγίας. Η εφαρμογή του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 στην Πολωνία δεν συνεπάγεται, σε αυτήν την περίπτωση, ούτε αποδυνάμωση του βαθμού εναρμονίσεως ούτε υποχρέωση εντονότερης εναρμονίσεως, αλλά απλώς τη διατήρηση του status quo.

53. Ίσως η κατάργηση των πολυάριθμων παρεκκλίσεων που εισάγει η οδηγία να είναι ευκταία. Σε αυτήν την περίπτωση, η κατάργηση θα έπρεπε να ισχύσει με τον ίδιο τρόπο για όσα κράτη μέλη ευρίσκονται σε παρόμοια

κατάσταση από απόψεως εφαρμογής ενδεχόμενων παλαιών ρυθμίσεων.

54. Εκ των ανωτέρω προκύπτει το ενδιάμεσο συμπέρασμα ότι το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 παρέχει και στην Πολωνία το δικαίωμα να εξακολουθεί να εφαρμόζει μειωμένο φορολογικό συντελεστή επί της παραδόσεως προϊόντων βρεφικής ενδύσεως, εξαρτημάτων (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικών υποδημάτων, εφόσον η Πολωνία εφάρμοζε τον συντελεστή αυτό κατά την 1η Ιανουαρίου 1991.

1. Το πραγματικό του κανόνα δικαίου του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112

55. Εν συνεχεία πρέπει να εξετασθεί εάν οι προϋποθέσεις, τις οποίες τάσσει το άρθρο 115 της οδηγίας 2006/112 ως προς την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή για τα επίμαχα προϊόντα, πληρούνται όντως στην Πολωνία.

56. Η Επιτροπή δεν διατύπωσε άποψη επί του θέματος στο δικόγραφό της, ούτε καν επικουρικά.

57. Η Πολωνική Κυβέρνηση επισήμανε στο υπόμνημα αντικρούσεώς της ότι, κατά την 1η Ιανουαρίου 1991, ίσχυε στην Πολωνία, δυνάμει των διατάξεων του νόμου της 17ης Δεκεμβρίου 1972 περί φόρου κύκλου εργασιών, μειωμένος φορολογικός συντελεστής για παιδικά ενδύματα και υποδήματα. Το σύστημα ΦΠΑ, το οποίο καθιερώθηκε εν συνεχεία με τον νόμο της 8ης Ιανουαρίου 1993 περί φόρων επί αγαθών και υπηρεσιών, είναι προσανατολισμένο στο κοινοτικό σύστημα ΦΠΑ. Κατ' εφαρμογή αυτών των διατάξεων, η Πολωνία εφάρμοζε γενικώς συντελεστή 7 % επί των σχετικών προϊόντων.

58. Η Επιτροπή δεν υπέβαλε υπόμνημα απαντήσεως δεδομένου ότι η καθής δεν προέβαλε κανένα νέο στοιχείο και η Επιτροπή απάντησε σε όλους τους προβληθέντες ισχυρισμούς. Επομένως, το επιχείρημα της Πολωνίας μπορεί να λογισθεί ότι έγινε δεκτό από την Επιτροπή. Τυχόν νεότερος ισχυρισμός της Επιτροπής πρέπει, συνεπώς, να απορριφθεί ως εκπρόθεσμος δυνάμει του άρθρου 42, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

59. Το Δικαστήριο οφείλει, παρά ταύτα, να εξετάσει εν ανάγκη το βάσιμο του ισχυρισμού της Πολωνικής Κυβερνήσεως εφόσον η Επιτροπή δεν τον αμφισβητεί. Προς τον σκοπό εγγύτερης πληροφορήσεως επί του ισχύοντος από της 1ης Ιανουαρίου 1991 δικαίου στην Πολωνία, το Δικαστήριο ζήτησε από τους διαδίκους να υποβάλουν γραπτές παρατηρήσεις ως προς το εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 στην Πολωνία. Οι διάδικοι έπρεπε ιδίως να παράσχουν πληροφορίες ως προς το κατά πόσον ο επιβαλλόμενος κατά την 1η Ιανουαρίου 1991 στην Πολωνία φόρος μπορεί να θεωρηθεί ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 115 της οδηγίας και εάν ίσχυε

κατά τον χρόνο αυτό μειωμένος συντελεστής για τα επίμαχα προϊόντα.

60. Οι παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο πλαίσιο της παροχής πληροφοριών προς το Δικαστήριο η Πολωνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή δεν μπορούν να λογισθούν ως εκπροθέσμως προβληθέντες ισχυρισμοί κατά το άρθρο 42, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, πρέπει επομένως να ληφθούν υπόψη για την περαιτέρω εξέταση του βάσιμου του ισχυρισμού της Πολωνίας.

61. Πρέπει, συνεπώς, να εξεταστεί, πρώτον, εάν ο επιβαλλόμενος κατά την 1η Ιανουαρίου 1991 πολωνικός φόρος κύκλου εργασιών επί της παραδόσεως των επίμαχων προϊόντων, έχει τον χαρακτήρα ΦΠΑ υπό την έννοια της οδηγίας 2006/112. Δεύτερον, πρέπει να διευκρινιστεί εάν ίσχυσε μειωμένος φορολογικός συντελεστής από της κρίσιμης καταληκτικής ημερομηνίας.

Β — *Επί του χαρακτήρα του φόρου ως ΦΠΑ υπό την έννοια της οδηγίας*

62. Το Δικαστήριο, στη νομολογία του επί του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112), προσδιόρισε τα ακόλουθα ουσιώδη χαρακτηριστικά τα οποία προσιδιάζουν στο κοινό σύστημα ΦΠΑ [14]:

— η γενική εφαρμογή του ΦΠΑ επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες,

— ο καθορισμός του ύψους του ΦΠΑ αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υπόχρεος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει,

— η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί,

— η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να επιβάλλεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση καταλήγει στον καταναλωτή.

63. Εφόσον εθνική φορολογική επιβάρυνση δεν συγκεντρώνει όλα τα ως άνω χαρακτηριστικά, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν αποκλείει την επιβολή αυτής παράλληλα προς τον ΦΠΑ [15].

14 — Αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 28), και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, KÖGÁZ κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 37).

15 — Αποφάσεις Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 27) και KÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 36).

64. Πάντως, η διαπίστωση αυτή ισχύει στο πλαίσιο της ρυθμίσεως που καθιερώνει το άρθρο 33, παράγραφος 1. Σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και της παραβάσεως των κανόνων της εσωτερικής αγοράς, οι οποίες ενδέχεται να προκύψουν σε περίπτωση επιβολής, συγχρόνως προς τον εναρμονισμένο ΦΠΑ, εθνικού φόρου με παρόμοια χαρακτηριστικά –δηλαδή ενός παράλληλου ΦΠΑ [16].

65. Απεναντίας, για την εφαρμογή του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 σε κράτος μέλος, όπως η Πολωνία, κρίσιμο είναι εάν ο επιβαλλόμενος επί των παιδικών ενδυμάτων και υποδημάτων φόρος συνιστά φόρο καταναλώσεως ανάλογο προς τον εναρμονισμένο ΦΠΑ, καθώς και εάν το κοινωνικό πλεονέκτημα που απορρέει από τον μειωμένο συντελεστή αυτού του φόρου έχει για τον καταναλωτή σημασία ανάλογη με εκείνη που έχει η επιβολή ΦΠΑ με μειωμένο συντελεστή υπό την έννοια της οδηγίας 2006/112.

66. Πρέπει λοιπόν να πρόκειται περί γενικού φόρου επί της παραδόσεως των επίμαχων προϊόντων, το ύψος του οποίου καθορίζεται αναλόγως της τιμής αυτών και με τον οποίο βαρύνεται ο τελικός καταναλωτής. Αντιθέτως, εάν και με ποιο τρόπο εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του φόρου στα διάφορα στάδια εμπορικών συναλλαγών που προηγούνται της παραδόσεως στον τελικό καταναλωτή είναι άνευ αποφασιστικής σημασίας.

16 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Banca popolare di Cremona (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψεις 21 και 24) και KÖGÁZ κ.λπ. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψεις 29 και 33).

67. Από τις πληροφορίες επί του ισχύοντος στην Πολωνία δικαίου τις οποίες συνέλεξε το Δικαστήριο από τις γραπτές παρατηρήσεις επί του ερωτήματός του και κατά την προφορική διαδικασία προκύπτει ότι ο ισχύων κατά την 1η Ιανουαρίου 1991 φόρος κύκλου εργασιών αποτελούσε γενικό φόρο καθοριζόμενο με βάση την αξία της παροχής. Δύο νόμοι όριζαν τα της επιβολής του φόρου –ένας περί φορολογήσεως των παροχών δημοσίων επιχειρήσεων και άλλος περί φορολογήσεως των παροχών ιδιωτικών επιχειρήσεων. Και στις δύο περιπτώσεις το καθεστώς του φόρου ήταν το ίδιο.

68. Το γεγονός ότι η Επιτροπή προβάλλει, σε αυτό το πλαίσιο, ότι ορισμένες παροχές, όπως οι καλλιτεχνικές και επιστημονικές δραστηριότητες, δεν υπέκειντο στον φόρο δεν ανατρέπει τον γενικό χαρακτήρα του φόρου αυτού. Τέλος, και η ίδια η οδηγία 2006/112 προβλέπει πολυάριθμες απαλλαγές για κοινωνικούς λόγους.

69. Περαιτέρω, στο ίδιο πλαίσιο, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι μόλις το 1993 εισήχθη στην Πολωνία σύστημα ΦΠΑ, το οποίο, κατ' αναλογία προς το σύστημα της οδηγίας, εγγυάται, μέσω μηχανισμού εκπτώσεως καταβεβλημένου σε προηγούμενο στάδιο φόρου, την φορολογική ουδετερότητα των πραγματοποιούμενων έως την παράδοση στον τελικό καταναλωτή ενδιάμεσων πράξεων. Προ της ως άνω εισαγωγής, η Πολωνία εφάρμοζε σύστημα απαλλαγών για τις ενδιάμεσες παροχές με σκοπό την αποφυγή της σωρευτικής εισπράξεως του ΦΠΑ στα διάφορα στάδια των εμπορικών συναλλαγών.

70. Όπως ήδη επισημάνθηκε, το φορολογικό πλεονέκτημα πρέπει να αξιολογείται μόνον από τη σκοπιά του καταναλωτή. Από αυτήν την άποψη, είναι αδιάφορη η νομοτεχνική μέθοδος με την οποία διασφαλίζεται ότι αυτός υποχρεούται στην καταβολή φόρου καθοριζόμενου αναλόγως της προστιθεμένης αξίας που αποκτά το αγαθό κατά μήκος της αλυσίδας αξίας. Κατά τα λοιπά, και η ίδια η οδηγία παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν σε ορισμένες περιπτώσεις συγκεκριμένες παρεκκλίσεις από τον γενικό μηχανισμό εκπτώσεως φόρου [17].

71. Περαιτέρω, πρέπει να διερευνηθεί εάν από της 1ης Ιανουαρίου 1991 ίσχυσε μειωμένος συντελεστής για την παράδοση των επίμαχων προϊόντων.

72. Από τις παρασχεθείσες πληροφορίες προκύπτει ότι οι σχετικές παραδόσεις απαλλάσσονταν αρχικώς ολοσχερώς από τον φόρο, εν συνεχεία, από τις 4 Μαΐου 1992 έως τις 16 Δεκεμβρίου 1992, φορολογούνταν με συντελεστή 5 %, έκτοτε δε ισχύει συντελεστής 7 %. Συγχρόνως, ο κανονικός συντελεστής έχει καθοριστεί σε 20 % ή 22 %.

73. Επ' αυτού, πρέπει κατ' αρχάς να επισημανθεί ότι επιβολή φόρου με μηδενικό συντελεστή μπορεί να εξομοιωθεί προς εφαρμογή φοροαπαλλαγής υπό ευρεία έννοια. Η ίδια η οδηγία εξομοιώνει το γνωστό σε αρκετά κράτη μέλη zero-rating, δηλαδή την απαλλαγή με δικαίωμα εκπτώσεως επιβληθέντος σε προηγούμενο στάδιο ΦΠΑ, προς την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ο οποίος είναι κατώτερος από τα ελάχιστα όρια συντελεστών που ορίζει η οδηγία [18]. Ως εκ τούτου, η ισχύουσα κατά την 1η Ιανουαρίου 1991 στην Πολωνία απαλλαγή για παραδόσεις προϊόντων βρεφικής ενδύσεως, εξαρτημάτων (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικών υποδημάτων μπορεί να λογισθεί ως εφαρμογή μειωμένου συντελεστή υπό την έννοια του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112 [19].

74. Επιπροσθέτως, η εφαρμογή του άρθρου 115 δεν αποκλείεται για τον λόγο ότι η Πολωνία δεν εφάρμοζε επί μονίμου βάσεως τον ίδιο συντελεστή αλλά τον μετέτρεψε, σε δύο διαδοχικά στάδια, από 0 % σε 7 %.

75. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι κάθε εθνική ρύθμιση που θεσπίζεται μετά από συγκεκριμένη ημερομηνία

17 — Βλ., παραδείγματος χάριν, άρθρο 175, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, άρθρα 180 και 372 της οδηγίας 2006/112.

18 — Βλ., παραδείγματος χάριν, άρθρο 28, παράγραφος 2, στοιχεία α΄ και β΄, της έκτης οδηγίας ή άρθρα 110 και 113 της οδηγίας 2006/112. Για εγγύτερη εξέταση της έννοιας του *zero-rating*, βλ. τις προτάσεις μου της 4ης Μαΐου 2006 στην υπόθεση C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Συλλογή 2006, σ. I-6269, σημεία 22 και 23), και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, στην υπόθεση C-309/06, Marks & Spencer (Συλλογή 2008, σ. I-2283, σημείο 27).

19 — Όπως επισημάνθηκε, κατά τον χρόνο εκείνο, δεν εφαρμοζόταν ακόμη στην Πολωνία σύστημα εκπτώσεως καταβεβλημένου σε προγενέστερο στάδιο ΦΠΑ. Εντούτοις, η πολλαπλή φορολόγηση συνδυαζόταν με απαλλαγή φόρου για τις ενδιάμεσες παροχές κατά τρόπο ώστε το σύστημα να ομοιάζει ως ένα βαθμό με αυτό του zero-rating.

προσδιοριζόμενη με κοινοτική πράξη δεν αποκλείεται, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, από το σύστημα παρεκκλίσεων που καθιερώνει η οικεία κοινοτική πράξη [20]. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που ρύθμιση κράτους μέλους τροποποιεί, μετά την ως άνω ημερομηνία, ισχύουσες παρεκκλίσεις, περιορίζοντας τους όρους εφαρμογής τους, και προσεγγίζει κατά τον τρόπο αυτό τον σκοπό της οδηγίας 2006/112, η ρύθμιση αυτή πρέπει να λογίζεται ως καλυπτόμενη από τη σχετική παρέκκλιση [21].

76. Ως εκ τούτου, δεν είναι επιλήψιμο το γεγονός ότι η Πολωνία ελάττωσε από το 1991 το ποσοστό της μειώσεως, προσεγγίζοντας με αυτόν τον τρόπο τον κανονικό φορολογικό συντελεστή που καθορίζει η οδηγία όσον αφορά τις σχετικές πράξεις.

77. Τέλος, επιβάλλεται να επισημανθεί ότι η Πολωνική Δημοκρατία έχει την εξουσία, δυνάμει του άρθρου 115 της οδηγίας 2006/112, να εφαρμόζει συντελεστή 7 % για την παράδοση προϊόντων βρεφικής ενδύσεως, εξαρτημάτων (αξεσουάρ) βρεφικών ενδυμάτων και παιδικών υποδημάτων. Συνεπώς, η προσφυγή της Επιτροπής, με την οποία αυτή προσάπτει στην Πολωνική Δημοκρατία παράβαση του άρθρου 98 της οδηγίας 2006/112, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

V — Επί των δικαστικών εξόδων

78. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικασθεί στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

20 — Βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-460/07, Puffer (Συλλογή 2009, σ. I-3251, σκέψη 85), με αναφορά στην απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck (Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 41).

21 — Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Puffer (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 85) με αναφορά στις σχετικές με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-4493, σκέψη 44), και της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 45). Βλ., περαιτέρω, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora (Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψεις 35 έως 37).

VI — Πρόταση

79. Κατόπιν τούτων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Η προσφυγή απορρίπτεται.

2) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδα.»