GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2010 m. birželio 10 d.[1]

I — Įvadas

1. Komisija teigia, kad Lenkijos Respublika netinkamai perkėlė 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] (toliau – Direktyva 2006/112). Kalbama būtent apie Lenkijoje taikomą lengvatinį 7 % dydžio PVM tarifą kūdikių drabužiams, jų priedams ir vaikų avalynei. Komisijos manymu, taikydama šį lengvatinį tarifą Lenkija pažeidžia Direktyvos 2006/112 98 straipsnį, skaitomą kartu su III priedu. Lenkija neneigia, jog taiko lengvatinį tarifą, tačiau mano, kad jis yra pateisinamas ir socialiniais ir politiniais motyvais, ir remiantis Direktyvos 2006/112 115 straipsniu.

2. Esminę reikšmę bylos baigčiai pirmiausia turi Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymas Lenkijai laiko atžvilgiu. Direktyvos 2006/112 115 straipsnis suteikia teisę valstybėms narėms, kurios 1991 m. sausio 1 d. taikė lengvatinį tarifą, be kita ko, vaikų drabužiams ir vaikų avalynei, jį taikyti toliau. Tačiau Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje nurodomu momentu, taip pat nustatant atitinkamas ankstesnes nuostatas Šeštojoje direktyvoje[3] Lenkija dar nebuvo Europos bendrijos valstybė narė. Todėl neaišku, ar Lenkija, nepaisant to, gali remtis šia norma ir toliau taikyti 1991 m. sausio 1 d. galiojusią specialią nuostatą, ar tiesiog turi būti taikomas Direktyvos 2006/112 98 straipsnis, skaitomas kartu su III priedu, bei 128 straipsnis ir Stojimo akte nustatyta tvarka.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 347, p. 1.

3 — Tokia nuostata anksčiau buvo 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 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) su pakeitimais, padarytais 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas) (toliau – Šeštoji direktyva), 28 straipsnio 2 dalies d punkte.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktai*

1. 2003 m. Stojimo aktas

3. 2003 m. Stojimo akto[4] 24 straipsnyje nustatoma:

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

4. Stojimo akto XII priedą sudaro Lenkijai skirtas *acquis communautaire* sąrašas. Šio priedo 9 skyriaus „Mokesčiai“ 1 dalyje nustatoma, jog yra taikomos šios nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos:

„31977 L 0388: 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, 1977 6 13, p. 1) su paskutiniais pakeitimais, padarytais:

— 32002 L 0038: 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128, 2002 5 15, 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 tikrų knygų ir specialių periodinių leidinių tiekimo suteikiant teisę į anksčiau sumokėto mokesčio atskaitą ir ii) iki 2007 m. gruodžio 31 d. arba iki direktyvos 28l 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.

4 — Aktas dėl Čekijos 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 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, įrengimai 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 jų dalių tiekimui prieš pirmą panaudojimą, kaip nurodyta direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punkte.	narių, atsižvelgiant į tai, kuris atvejis yra ankstesnis.“
	2. Direktyva 2006/112
	5. Direktyvos 2006/112 96 straipsnyje numatyta:
	„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“
	6. Direktyvos 2006/112 97 straipsnio 1 dalimi nustatoma, kad nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %.
c) Taikydama Direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalies b punktą, Lenkija gali toliau neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu tarptautinio keleivių vežimo, nurodyto direktyvos F priedo 17 punkte, kol bus įvykdytos direktyvos 28 straipsnio 4 dalyje išdėstytos sąlygos arba kol toks pat neapmokestinimas bus taikomas bet kurioje iš esamų valstybių	7. Direktyvos 2006/112 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodoma:
	„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.

<...>“

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

9. Direktyvos 2006/112 VIII antraštinės dalies 4 skyriuje (109–122 straipsniai) nustatomos sąlygos, pagal kurias valstybės narės iki galutinių normų PVM srityje priėmimo Bendrijos lygiu gali taikyti nuo bendrųjų nuostatų nukrypstančius atleidimus nuo mokesčių, suteikiančius teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM arba taikyti lengvatinius tarifus.

10. Šiuo klausimu Direktyvos 2006/112 114 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės, kurios 1993 m. sausio 1 d. privalėjo daugiau kaip 2 % padidinti jų taikomą standartinį tarifą, galiojusį 1991 m. sausio 1 d., gali III priede nurodytų kategorijų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti <...> lengvatinį tarifą.

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

11. Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje numatyta:

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

12. Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje pažodžiui perimama Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies d punkto, kurio atitinkama formuluotė atsirado priėmus 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/77/EEB[5], nuostata.

13. VIII antraštinės dalies 5 skyriaus „Laikinos nuostatos“ 123–130 straipsniuose pateikiamos nuostatos, kurios tam tikroms, 2004 m. gegužės 1 d. į Europos Sąjungą įstojusioms valstybėms narėms suteikia teisę neapmokestinti PVM atskaitant anksčiau už tam tikrų prekių tiekimą sumokėtą PVM bei leidžia taikyti lengvatinį tarifą tam tikroms prekėms.

5 — Minėta 3 išnašoje.

14. Remiantis Stojimo akto nuostatomis, Direktyvos 2006/112 128 straipsnyje Lenkijai numatytos tokios specialios nuostatos:

„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 nurodytų galutinių procedūrų priėmimo Lenkija gali toliau taikyti ne mažesnį 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, įrengimus ar pastatus, tiekimui ir paslaugų teikimui, kai tų prekių ir paslaugų įprastinė 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 nurodytų gyvenamųjų pastatų ar gyvenamųjų pastatų dalių tiekimui iki pirmo gyvenamųjų pastatų panaudojimo.“

B — *Nacionalinė teisė*

15. Pagal Lenkijos 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – Lenkijos PVM įstatymas) 41 straipsnį standartinis PVM tarifas yra 22 %, nuo kurio vis dėlto galima nukrypti. Todėl Lenkijos PVM įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje numatytas lengvatinis 7 % PVM tarifas III priede išvardytoms prekėms ir paslaugoms.

16. Lenkijos PVM įstatymo III priedo 45 punkte nurodyti kūdikių drabužiai ir jų priedai, o 47 punkte – vaikų avalynė.

III — Ikiteisminė procedūra ir šalių reikalavimai

17. 2007 m. kovo 23 d. Komisija išsiuntė Lenkijos Respublikai oficialų įspėjimą.

Jame teigė, kad Lenkija, nukrypdama nuo Direktyvos 2006/112 98 straipsnio, skaitomo kartu su III priedu, taiko lengvatinį PVM tarifą kūdikių drabužiams, jų priedams ir vaikų avalynei.

18. 2007 m. gegužės 22 d. raštu Lenkija Komisijai pateikė atsakymą dėl šių faktų. Kadangi Lenkijos Respublikos gynybos argumentai Komisijos neįtikino, Komisija 2008 m. vasario 1 d. nusiuntė Lenkijai pagrįstą nuomonę, nustatydama dviejų mėnesių terminą įvykdyti įsipareigojimus pagal Bendrijos teisę.

19. 2008 m. kovo 31 d. Lenkija pateikė atsakymą. Komisija tvirtai laikėsi savo nuomonės ir 2009 m. vasario 2 d. pareiškė ieškinį, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 3 d., ir kuriuo ji prašo:

— pripažinti, kad pagal 2004 m. kovo 11 d. Įstatymo dėl prekių ir paslaugų apmokestinimo 41 straipsnio 2 dalį, skaitomą kartu su to paties įstatymo III priedo 45 ir 47 punktais, taikydama lengvatinį 7% dydžio PVM tarifą kūdikių drabužių ir jų priedų bei vaikų avalynės tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, Lenkijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 98 straipsnį, skaitomą kartu su jos III priedu,

— priteisti iš Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

20. Lenkija prašo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

IV — Teisinis vertinimas

21. Pagal Direktyvos 2006/112 96 straipsnį valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.

22. Nukrypstant nuo šio straipsnio, direktyvos 98 straipsniu leidžiama taikyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus toms prekių tiekimo ir paslaugų tiekimo kategorijoms, kurios yra išvardytos direktyvos III priede. Neginčijama, kad Lenkijos lengvatiniu 7% dydžio PVM tarifu apmokestinamas kūdikių drabužių ir jų priedų bei vaikų avalynės (toliau – nagrinėjamos prekės) tiekimas nėra

nurodytas III priedo sąraše. Taigi direktyvos 98 straipsniu nesuteikiama teisė nagrinėjamų prekių tiekimą apmokestinti lengvatiniu PVM tarifu.

23. Tačiau Lenkija remiasi Direktyvos 2006/112 115 straipsniu. Pagal šį straipsnį valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. taikė lengvatinį tarifą vaikų drabužiams ir vaikų avalynei ar būsto tiekimui, gali toliau taikyti tokį tarifą.

24. Komisija nesutinka, kad ši nuostata taikytina Lenkijai. Ji pažymi, kad pereinamojo laikotarpio nuostata – iš pradžių kaip 28 straipsnio 3 dalies b punktas – į Šeštąją direktyvą buvo įtraukta Direktyva 92/77 ir yra taikytina tik toms valstybėms, kurios priimant Direktyvą 92/77 jau buvo Bendrijos narės. Komisija papildomai atkreipia dėmesį į tai, kad leidžiančios nukrypti nuostatos prieštarauja direktyvos tikslui suderinti teisės aktus ir dėl to turi būti aiškinamos siaurai. Vėliau įstojusios valstybės narės gali remtis tik išimtimis, kurių taikymas numatytas Stojimo akte. 2003 m. Stojimo aktu Lenkijai neleidžiama taikyti jokio nuo bendros sistemos nukrypstančio lengvatinio PVM tarifo šioje byloje nagrinėjamų prekių tiekimui.

25. Tačiau, Lenkijos vyriausybės nuomone, Direktyvos 2006/112 115 straipsnio formuluotė nedraudžia jo taikyti Lenkijai. Jeigu šios nuostatos būtų neleidžiama taikyti Lenkijai, ji būtų diskriminuojama kitų valstybių atžvilgiu. Be to, Lenkijos teigimu, leidžiančios nukrypti nuostatos taikymas yra pateisinamas socialinės politikos priežastimis.

A — *Nuostatos taikymas Lenkijai*

26. Stojimo akto 24 straipsnyje „Pereinamojo laikotarpio priemonės“ teigiama: „Šio Akto <...> XII <...> prieduose išvardytos priemonės naujosiose valstybėse narėse taikomos tuose prieduose nustatytomis sąlygomis.“

27. XII priedo 9 skyriaus „Mokesčiai“ 1 dalyje, be kita ko, nurodyta Šeštoji direktyva 77/388 su pakeitimais, padarytais Direktyva 2002/38/EB. Tai taip pat apima visus 1977–2002 metais padarytus direktyvos pakeitimus. 1 dalies a–c punktuose yra išvardytos Lenkijai galiojančios nuo Šeštosios direktyvos, t. y. nuo jos 12 straipsnio 3 dalies a punkto ir 28 straipsnio 3 dalies b punkto, leidžiančios nukrypti nuostatos. Nuostatų, leidžiančių nukrypti nuo Šeštosios direktyvos

28 straipsnio 2 dalies d punkto, Stojimo aktas nenumato.

28. Nesant ypatingų apribojimų ir išlygų, stojančioji valstybė perima *visas* iš *acquis communautaire* kylančias teises ir pareigas[6]. Todėl tokios leidžiančios nukrypti nuostatos, kaip ir Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies d punktas ar Direktyvos 2006/112 115 straipsnis, irgi yra iš esmės taikytinos 2004 m. įstojusioms valstybėms narėms, jeigu Stojimo akte nebuvo priimta jokių specialių nuostatų. Taip nėra šiuo atveju nagrinėjamų prekių atžvilgiu.

29. Šiai išvadai įtakos nedaro tai, kad priimant Direktyvą 92/77, pagal kurią buvo įvesta minėtoji nuostata, Lenkija dar nebuvo Bendrijos narė. Stojimo akto nuostatomis dėl *acquis communautaire* perėmimo kaip tik siekiama išplėsti teisės aktų, kurie buvo priimti prieš valstybės narės įstojimą į Europos Sąjungą, taikymą tai valstybei narei. Taip pat negalima teigti, kad Direktyva 92/77 kažkaip buvo išskirta iš *acquis communautaire*, kurį Lenkija perėmė įstodama į Bendriją.

6 — Šiuo klausimu taip pat žr. 1991 m. gegužės 7 d. generalinio advokato G. Tesauro išvadą byloje *Komisija prieš Ispaniją* (C-35/90, Rink. p. I-5073, 6 punktas).

30. Kita vertus, Komisija, atrodo, iš Stojimo akto 24 straipsnio, nagrinėjamo kartu su minėto priedo nuostatomis, daro išvadą, kad tik Šeštosios direktyvos bendroji tvarka tapo perimtojo *acquis communautaire* dalimi. Specialios nuostatos būtų įtraukiamos tik tada, jeigu jos būtų išvardytos priede jame išdėstytų pritaikomųjų pataisų forma.

31. Tačiau Stojimo akto nuostatų tekste arba bendroje sistemoje nėra jokių argumentų šiam aiškinimui pagrįsti. Priešingai, Stojimo akto XII priedo 9 skyriaus „Mokesčiai“ 1 dalies a–c punktuose aiškiai numatytos *nuostatos, leidžiančios nukrypti* nuo Šeštojoje direktyvoje numatytų išimčių. Tokia reglamentavimo technika grindžiama prielaida, kad iš esmės išimtys galioja stojančiosioms valstybėms. Tai taip pat pabrėžiama Stojimo akto XII priedo 9 skyriaus 1 dalies c punkte, kuriame numatyta: „*Taikydama 28 straipsnį* Lenkija gali toliau neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu tarptautinio keleivių vežimo <...>“ (išskirta mano).

32. Tačiau jeigu leidžiančios nukrypti nuostatos iš pat pradžių nebūtų taikytinos naujoms valstybėms narėms, jų nebūtų reikėję pakeisti Stojimo akte. Priešingai, Stojimo akte būtų reikėję nustatyti visiškai naujas stojančiosioms valstybėms skirtas leidžiančias nukrypti nuostatas.

33. Taip pat teisinio saugumo užtikrinimo sumetimais remiantis tuo, kad tam tikri dalykai Stojimo akte nereglamentuoti, negalima daryti išvados, jog tam tikros pagal savo tekstą be apribojimų galiojančios Šeštosios direktyvos nuostatos netaikomos įstojusiomis valstybėmis. Todėl siekiant aiškumo į Stojimo aktą turėtų būti įtrauktos ne tik pakeistos galiojančios išimtys, bet ir visos išimtys, kurios bendrai neturi galioti įstojusioms valstybėms.

34. Galiausiai savo argumentams paremti Komisija dar nurodo normą dėl gyvenamųjų namų apmokestinimo lengvatiniu PVM tarifu. Paslaugų, susijusių su namų statyba, renovacija ir perstatymu, apmokestinimas, kiek tai susiję su Lenkija, yra reglamentuojamas Stojimo akto XII priedo 9 skyriaus 1 dalies b punkte ir Direktyvos 2006/112 128 straipsnio 5 dalyje. Be to, direktyvos 115 straipsniu leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą būsto tiekimui toms valstybėms narėms, kurios tokią lengvatą taikė 1991 m. sausio 1 dieną. Jeigu ši nuostata būtų taikytina ir vėliau įstojusioms valstybėms, Lenkija galėtų remtis dviem teisiniais pagrindais, suteikiančiais teisę taikyti mokesčio lengvatą.

35. Vis dėlto manęs šis argumentas neįtikina.

36. Direktyvos 2006/112 128 straipsnis yra viena Lenkijai skirtų nuo bendrųjų 115 straipsnio nuostatų nukrypstančių specialių nuostatų, pakeičiančių ją lengvatinio tarifo taikymo gyvenamųjų namų statybai atžvilgiu. Direktyvos 2006/112 115 straipsniu leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą gyvenamiesiems namams be apribojimų laiko atžvilgiu, jeigu šis tarifas buvo taikomas 1991 m. sausio 1 d., o Stojimo akto speciali nuostata, kuri buvo perimta Direktyvos 2006/112 128 straipsnyje, pirma, apriboja lengvatinio tarifo taikymą laiko atžvilgiu iki 2007 m. gruodžio 31 dienos. Kita vertus, direktyvos 128 straipsnyje Lenkijai numatyta išimtis vis dėlto yra pakeista taip, kad ji siejama ne su atitinkamos lengvatos, taikytos 1991 m. sausio 1 d. išlaikymu, bet galioja ir vėliau įvestiems lengvatiniams mokesčio tarifams.

37. Kadangi vaikų drabužių ir avalynės tiekimui, kitaip nei gyvenamųjų namų atveju, nėra specialios nuostatos, visoms valstybėms narėms lieka galioti iki šiol nepakitusi Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje numatyta išimtis. Jeigu susitariančiosios šalys šios nuostatos galiojimą Lenkijos atžvilgiu būtų norėjusios taip pat pakeisti arba visiškai panaikinti, tam būtų reikėję į Stojimo aktą įrašyti atitinkamą nuostatą.

38. Taigi *acquis communautaire,* kurį įstodama perėmė Lenkija, automatiškai apima ir išimtį, numatytą Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje.

39. Tačiau kyla klausimas, ar iš 115 straipsnio turinio ir tikslo išplaukia, kad vis dėlto ši nuostata netaikytina valstybei, esančiai tokioje situacijoje, kaip antai Lenkija, nes ji 1991 m. sausio 1 d. dar nebuvo Bendrijos valstybė narė.

40. Tačiau, kaip konstatavo Teisingumo Teismas Sprendime *Optimus—Telecomunicações*, stojimo atveju nurodoma Bendrijos teisėje numatyta data, jeigu Stojimo ar kitame Bendrijos akte nėra priešingos nuostatos, taip pat taikoma įstojusiai valstybei, net jei ši data yra ankstesnė už stojimo datą[7].

41. Stojimo akte, kaip jau minėta, nėra jokios nuorodos apie tai, kad Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies d punktas (arba Direktyvos 2006/112 115 straipsnis) negalioja stojančiosioms valstybėms.

42. Kitokios išvados neleidžia daryti ir pats šių nuostatų tekstas. Jose numatoma, kad valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. nagrinėjamoms prekėms jau taikė lengvatinį tarifą, gali jį ir toliau taikyti. Ši nuostata nereikalauja, kad atitinkama valstybė narė referenciniu laiko momentu – 1991 m. sausio 1 d. – turėjo būti valstybė narė, nors Direktyvoje 2006/112 toks laiko momento nustatymas valstybėms narėms, nurodant tam tikrą datą, tikrai yra naudojamas[8]. Referencinės datos nenustatymas reiškia, kad 115 straipsnis iš esmės yra taikomas ir toms valstybėms narėms, kurios į Europos Sąjungą įstojo vėliau, jeigu jos numatytą dieną taikė atitinkamą nuostatą.

43. Taigi pagal pažodinį šios nuostatos aiškinimą ji Lenkijai yra taikytina. Kai Bendrijos teisės nuostatos tekstas įvairiomis kalbinėmis versijomis yra aiškus ir nesukelia prieštaringų aiškinimų, pažodinis aiškinimas yra rimtas įrodymas, kad nuostatos prasmė teisinga[9].

7 — 2007 m. birželio 21 d. Sprendimas *Optimus—Telecomunicações* (C-366/05, Rink. p. I-4985, 32 punktas).

8 — Žr. Direktyvos 2006/112 379 straipsnio 1 dalį, kurioje remiamasi Austrijos, Suomijos ir Švedijos stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto m papunkčiu (OL C 241,1994, p. 335).

9 — Žr. 2007 m. sausio 25 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Optimus–Telecomunicações* (C-366/05, Rink. p. I-4985, 45 punktas).

44. Tačiau padaryta išvada dėl nuostatos taikymo Lenkijai, turi būti vertinama ir atsižvelgiant į Bendrijos teisės aktų leidėjo direktyva siekiamą tikslą – sukurti vientisą PVM sistemą.

45. Teisingumo Teismas daug kartų yra nusprendęs[10], kad Šeštosios direktyvos nuostatos, nustatančios bendro principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išimtis, turi būti aiškinamos siaurai.

46. Direktyvos 2006/112 115 straipsnis yra išimtis, kuria įtvirtinama direktyvos tikslui prieštaraujanti situacija, t. y. lengvatinių PVM tarifų taikymą kitai, nei direktyvoje numatytai, veiklai. Todėl kyla abejonių, ar išvadas, prie kurių Teisingumo Teismas priėjo Sprendime *Optimus–Telecomunicações*[11] dėl 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti[12], būtų galima automatiškai taikyti nagrinėjamomis aplinkybėmis. Ta byla, skirtingai nuo šios bylos, buvo susijusi su teisine padėtimi, buvusia iki referencinės datos prieš stojimą tam, kad būtų priartėta prie direktyvos derinimo tikslui artimesnės teisinės padėties.

47. Siauras šios nuostatos aiškinimas taip pat nereiškia, kad ji netaikoma Lenkijai. Direktyvoje numatoma suderinimo siekti laipsniškai, nes PVM derinimas valstybėse narėse keičia mokesčių struktūrą ir sukelia reikšmingų pasekmių biudžeto, ekonomikos ir socialinėse srityse[13]. Šiuo metu kitos valstybės narės taip pat gali taikyti lengvatinį PVM tarifą nagrinėjamoms prekėms, todėl tikslas visiškai suderinti šį klausimą bet kuriuo atveju dar nėra pasiektas, atsižvelgiant į šios nuostatos taikymą Lenkijos atžvilgiu.

48. Be to, kad Lenkijai reikia taikyti išimtis, rodo ir jų prasmė bei tikslas: valstybių narių piliečiai, nepaisant vis didėjančio teisės aktų derinimo, turi toliau gauti naudos iš tam tikrų socialinių lengvatų, prie kurių yra pripratę.

10 — Žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir 94/97, Rink. p. I-6229, 34 punktas), 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395, 28 punktas), 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 ir 16 punktai) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, Rink. p. I-6269, 23 punktas).

11 — Minėtas 7 išnašoje.

12 — OL L 249, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11, su pakeitimais, padarytais 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, 1985, p. 23; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 122).

13 — Žr. Direktyvos 2006/112 šeštą konstatuojamąją dalį.

Siekiant išvengti socialinio disbalanso, direktyva aiškiai pateisinama ši suderintinai sistemai prieštaraujanti situacija.

49. Iš karto panaikinus lengvatinį tarifą kūdikių drabužiams ir vaikų avalynei, būtų staigiai padidėjusi mokesčių našta šeimoms, turinčioms vaikų. Siekiant to išvengti, 1992 m. buvo leista valstybėms narėms išlaikyti referencinę dieną galiojusį, socialinės politikos motyvais pagrįstą sumažintą PVM šių prekių tiekimui. Stodama į Europos Sąjungą Lenkija buvo panašioje situacijoje kaip ir tos valstybės, kurios 1992 m. jau buvo Bendrijos narės.

50. Tiesa, šis rezultatas suteikia galimo konkurencinio pranašumo Lenkijos ūkio subjektams, nes jų sandoriams suteikiamos mokesčių lengvatos. Tačiau tuo jų situacija nesiskiria nuo mokesčių mokėtojų situacijos kitose valstybėse narėse, kurios jau 1991 m. taikė lengvatas. Atvirkščiai, išimties netaikymas vėliau įstojusioms valstybėms reikštų šių valstybių diskriminaciją. Iš principo jos turėtų laikytis didesnio suderinimo lygio nei tos valstybės, kurios priimant šią nuostatą jau buvo valstybės narės.

51. Komisijos manymu, šis didesnis įstatymų suderinimo lygis naujų valstybių narių atžvilgiu yra pateisinamas, nes vėliau įstojusios valstybės narės perėmė *acquis communautaire* taip pat vėlesniame etape. Specialios nuostatos taikymas 2004 m. įstojusioms valstybėms narėms sumažintų pasiektą suderinimo lygį.

52. Tačiau jeigu Lenkija nuo 1991 m. sausio 1 d. taikė atitinkamą lengvatinį PVM tarifą nagrinėjamoms prekėms, ji yra toje pačioje situacijoje kaip tuometinės valstybės narės, o vienintelis skirtumas yra tas, kad šis apmokestinimas Lenkijoje pirmiausia buvo pagrįstas vien nacionaline teise, o senosioms valstybėms narėms toliau taikyti atitinkamas savo nuostatas leidžia direktyva. Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymas Lenkijai šioje situacijoje nei sumažina suderinimo lygį, nei lemia didesnį suderinimą, o tik išlaiko *status quo*.

53. Gali atrodyti, kad reikėtų panaikinti gausias išimtis, kurios leidžiamos direktyva. Tačiau panaikinimas turi būti vienodas visoms

valstybėms narėms, kurios dėl galimų ankstesnių nuostatų yra panašioje padėtyje.

54. Todėl reikia daryti tarpinę išvadą, kad Direktyvos 2006/112 115 straipsnis Lenkijai suteikia teisę toliau taikyti lengvatinį PVM tarifą kūdikių drabužiams, jų priedams bei vaikų avalynei, jeigu ši valstybė narė jį taikė 1991 m. sausio 1 dieną.

1. Direktyvos 2006/112 115 straipsniu apimamos faktinės aplinkybės

55. Toliau reikia išnagrinėti, ar Direktyvos 2006/112 115 straipsnyje išdėstytos lengvatinio PVM tarifo taikymo nagrinėjamoms prekėms sąlygos Lenkijoje iš tikrųjų egzistuoja.

56. Ieškinyje Komisija šiuo klausimu nepareiškė nuomonės net subsidiariai.

57. Lenkijos vyriausybė savo atsiliepime į ieškinį nurodė, kad Lenkijoje pagal 1972 m. gruodžio 16 d. Apyvartos mokesčio įstatymo nuostatas 1991 m. sausio 1 d. lengvatinis PVM tarifas galiojo vaikų drabužiams ir vaikų avalynei. Pridėtinės vertės mokesčio sistema, kuri buvo tuoj pat po to įvesta 1993 m. sausio 8 d. Įstatymu dėl prekių ir paslaugų apmokestinimo, buvo orientuota į Bendrijos pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Pagal šias nuostatas Lenkija nagrinėjamoms prekėms visą laiką taikė 7 % procentų mokesčio tarifą.

58. Komisija atsisakė pateikti dubliką, nes atsakovė nenurodė jokių naujų argumentų, be to, Komisija esą pareiškė savo nuomonę dėl visų iki tol pateiktų gynybos pagrindų. Todėl galėtų būti laikoma, kad Komisija sutinka su Lenkijos teiginiais. Visus kitus Komisijos vėliau pateiktus argumentus pagal Procedūros reglamento 42 straipsnio 2 dalį reikėtų atmesti kaip pavėluotai pateiktus ieškinio pagrindus.

59. Tačiau Teisingumo Teismas turi išnagrinėti Lenkijos vyriausybės gynybos argumentų reikšmingumą ir tuo atveju, jeigu Komisija šių argumentų neginčijo. Šiuo tikslu, siekdamas išsamiau išsiaiškinti teisinę padėtį Lenkijoje nuo 1991 m. sausio 1 d., Teisingumo Teismas paprašė abiejų šalių pateikti rašytines pastabas dėl to, ar Lenkijoje buvo tenkinamos Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymo sąlygos. Jos turėjo visų pirma paaiškinti, kiek 1991 m. sausio 1 d. Lenkijoje taikytas mokestis galėtų būti laikomas pridėtinės vertės mokesčiu direktyvos 115 straipsnio prasme ir

ar tada galiojo lengvatinis tarifas šioje byloje aptariamoms prekėms.

60. Šio aiškinimosi proceso, kurį inicijavo Teisingumo Teismas, metu Lenkijos vyriausybės ir Komisijos pateikti paaiškinimai pagal Procedūros reglamento 42 straipsnio 2 dalį negali būti laikomi pavėluotai pateiktais naujais pagrindais, ir todėl į juos turi būti atsižvelgiama toliau nagrinėjant, ar Lenkijos gynybos argumentai yra reikšmingi.

61. Todėl pirmiausia reikia išnagrinėti, ar 1991 m. sausio 1 d. Lenkijoje taikytas apyvartos mokestis nagrinėjamų prekių tiekimui turėjo PVM pobūdį Direktyvos 2006/112 prasme. Antra, reikia nustatyti, ar nuo referencinės datos buvo taikomas lengvatinis mokesčio tarifas.

B — *Dėl mokesčio buvimo pridėtinės vertės mokesčiu direktyvos prasme*

62. Su Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalimi (dabar – Direktyvos 2006/112 401 straipsnis) susijusioje teismo praktikoje Teisingumo Teismas suformulavo šias esmines savybes, būdingas bendrajai PVM sistemai[14]:

— 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 atliktų sandorių skaičių,

— apmokestinamojo asmens mokėtino PVM atskaita iš ankstesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui.

63. Jeigu nacionalinis mokestis neturi vienos iš šių savybių, Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia jo taikyti greta PVM[15].

14 — 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373, 28 punktas) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 37 punktas).

15 — 14 išnašoje minėto Sprendimo *Banca popolare di Cremona* 27 punktas ir 14 išnašoje minėto Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 36 punktas.

64. Tačiau ši išvada turi būti vertinama atsižvelgiant į 33 straipsnio 1 dalies nuostatą. Jos prasmė ir tikslas yra užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams ir žalai vidaus rinkai, kurie atsirastų, jei greta suderinto PVM būtų taikomas nacionalinis mokestis, turintis tas pačias savybes, t. y. tartum būtų taikomas lygiagretus PVM[16].

65. Tačiau Direktyvos 2006/112 115 straipsnio taikymas valstybei narei tokioje situacijoje, kaip antai Lenkija priklauso tik nuo to, ar vaikų drabužiai ir avalynė apmokestinami vartojimo mokesčiu, kuris yra panašus į suderintą PVM mokestį, ir kad socialinės lengvatos, išplaukiančios iš sumažinto šio mokesčio tarifo, galiausiai vartotojui turi tokios pačios svarbos kaip ir apmokestinimas lengvatiniu PVM tarifu Direktyvos 2006/112 prasme.

66. Todėl tai turi būti bendras nagrinėjamų prekių tiekimui taikomas mokestis, kurio dydis proporcingai priklauso nuo kainos, o jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui. Tačiau neturi lemiamos reikšmės tai, ar ir kaip yra užtikrinamas mokesčio neutralumas įvairiais prekybos lygmenimis prieš patiekiant prekes galutiniam vartotojui.

16 — Šiuo klausimu žr. 14 išnašoje minėto Sprendimo *Banca popolare di Cremona* 21 ir 24 punktus ir 14 išnašoje minėto Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.* 29 ir 33 punktus.

67. Šiuo atžvilgiu iš nurodytos informacijos apie teisinę padėtį Lenkijoje, kurią Teisingumo Teismas gavo rašytiniuose atsakymuose į pateiktą klausimą ir per žodinę proceso dalį, matyti, kad 1991 m. sausio 1 d. taikytas apyvartos mokestis buvo bendras mokestis, kurio dydis buvo apskaičiuojamas pagal prekės ar paslaugos vertę. Šie mokesčiai buvo renkami remiantis dviem įstatymais: dėl valstybinių įmonių paslaugų apmokestinimo ir dėl privačių įmonių paslaugų apmokestinimo. Tačiau abiem atvejais šis mokestis buvo apskaičiuojamas tuo pačiu būdu.

68. Nors Komisija šiuo atžvilgiu priekaištauja, kad tam tikros paslaugos, kaip antai meninė ar mokslinė veikla, nebuvo apmokestinamos, tačiau tai neprieštarauja bendram mokesčio pobūdžiui. Galiausiai ir Direktyvoje 2006/112 numatoma daug atleidimo nuo mokesčio atvejų dėl socialinės politikos priežasčių.

69. Be to, šiuo atžvilgiu nėra svarbu, kad Lenkijoje tik nuo 1993 m. buvo įvesta pridėtinės vertės mokesčio sistema, kuri pagal direktyvos sistemą užtikrina mokestinį tarpinių apyvartų neutralumą iki tiekimo galutiniam vartotojui, taikant anksčiau sumokėto mokesčio atskaitos tvarką. Prieš tai Lenkija taikė anksčiau suteiktų paslaugų atleidimo nuo mokesčio sistemą, siekdama išvengti PVM kaupimo skirtinguose komercinės grandinės etapuose.

70. Kaip jau minėjau, mokesčio lengvatos įvertinimas priklauso tik nuo galutinio vartotojo perspektyvos. Žiūrint iš jo pozicijų, nėra svarbu, kokiu reguliavimo būdu užtikrinama, kad jis turi sumokėti mokestį, proporcingą pridėtinei vertei, kuri prekei buvo sukurta vertės kūrimo grandinėje. Be to, kai kuriais atvejais direktyva leidžia valstybėms narėms taikyti tam tikras nuo bendrosios mokesčio atskaitos tvarkos nukrypstančias nuostatas[17].

71. Taip pat reikia išnagrinėti, ar šioje byloje aptariamų prekių tiekimui nuo 1991 m. sausio 1 d. buvo taikomas lengvatinis mokesčio tarifas.

72. Iš turimos informacijos matyti, kad nurodytų prekių tiekimas iš pradžių visai buvo atleistas nuo mokesčio, vėliau, nuo 1992 m. gegužės 4 d. iki 1992 m. gruodžio 16 d., jam buvo taikomas 5 % tarifas, o nuo tada – 7 % tarifas. O standartinis tarifas buvo 20 % ir 22 %.

73. Šiuo klausimu visų pirma reikėtų pažymėti, kad neapmokestinimo taikymas platesne reikšme gali būti prilyginamas apmokestinimui nuliniu mokesčio tarifu. Direktyva pati prilygina kai kuriose valstybėse narėse žinomą *zero-rating*, t. y. neapmokestinimą suteikiant teisę į mokesčio atskaitą, lengvatinio tarifo, kuris yra mažesnis nei direktyvoje numatyti minimalūs tarifai, taikymui[18]. Todėl 1991 m. sausio 1 d. Lenkijoje galiojęs kūdikių drabužių, jų priedų bei vaikų avalynės tiekimo neapmokestinimas gali būti vertinamas kaip lengvatinio mokesčio tarifo taikymas Direktyvos 2006/112 115 straipsnio prasme[19].

74. Taip pat negalima atimti galimybės remtis 115 straipsniu dėl to, kad Lenkija ne visą laiką taikė vienodo dydžio lengvatinį tarifą, tačiau šį tarifą nuo 0 % iki šiuo metu galiojančių 7 % pakėlė dviem etapais.

75. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bet kokiems nacionalinės teisės aktams, priimtiems po Bendrijos teisės

17 — Žr., pavyzdžiui, Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, 180 ir 372 straipsnius.

18 — Žr., pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a ir b punktus arba Direktyvos 2006/112 110 ir 113 straipsnius. Dėl sąvokos *zero-rating* žr. 2006 m. gegužės 4 d. mano išvadą byloje *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, Rink. p. I-6269, 22 ir 23 punktai) ir 2007 m. gruodžio 13 d. mano išvadą byloje *Marks & Spencer* (C-309/06, Rink. p. I-2283, 27 punktas).

19 — Kaip minėta, tuo momentu Lenkijoje dar nebuvo taikoma atskaitos sistema. Vis dėlto daugkartinis apmokestinimas buvo užtikrinamas atleidžiant nuo mokesčio ankstesnį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir tai būtų galima palyginti su *zero-rating*.

nustatytos referencinės datos, vien dėl šio fakto nėra automatiškai netaikoma nagrinėjamu Bendrijos aktu įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka[20]. Jeigu tam tikra valstybė po referencinės datos pakeičia galiojančių apribojimų taikymo sritį ją susiaurindama ir taip priartėja prie Direktyvos 2006/112 tikslo, tokiam reglamentavimui taikoma jos pagrindu esanti išimtis[21].

76. Taigi negalima priekaištauti dėl to, kad Lenkija nuo 1991 m. sumažino lengvatos dydį ir taip dar labiau priartėjo prie direktyvoje numatyto standartinio mokesčio tarifo taikymo aptariamų prekių pardavimui.

77. Apibendrinant reikia konstatuoti, kad Lenkijos Respublika pagal Direktyvos 2006/112 115 straipsnį turi teisę taikyti 7 % mokesčio tarifą kūdikių drabužių, jų priedų bei vaikų avalynės tiekimui. Todėl Komisijos ieškinys, kuriuo ji kaltina Lenkijos Respubliką pažeidus Direktyvos 2006/112 98 straipsnį, yra netenkintinas.

V — Dėl bylinėjimosi išlaidų

78. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija pralaimėjo šią bylą, o Lenkijos Respublika prašė priteisti išlaidas, Komisija turi jas padengti.

20 — Žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251, 85 punktas), kuriame remiamasi 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimu *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 41 punktas).

21 — Šiuo klausimu žr. 20 išnašoje minėto Sprendimo *Puffer* 85 punktą, kuriame remiamasi dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies priimtais 2001 m. birželio 14 d. Sprendimu *Komisija prieš Prancūziją* (C-345/99, Rink. p. I-4493, 44 punktas) ir 2002 m. sausio 8 d. Sprendimu *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81, 45 punktas). Be to, žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Magoora* (C-414/07, Rink. p. I-10921, 35–37 punktai).

VI — Išvada

79. Todėl Teisingumo Teismui siūlau priimti tokį sprendimą:

„1. Atmesti ieškinį.

2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.“