OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO JULIANE KOKOTT przedstawiona w dniu 10 czerwca 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Komisja kwestionuje transpozycję dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112") przez Polskę. W szczególności chodzi o obowiązującą w Polsce obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") wynoszącą 7% dla odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego. Zdaniem Komisji, stosując tę obniżoną stawkę, Polska narusza art. 98 w związku z załącznikiem III do dyrektywy 2006/112. Polska nie zaprzecza stosowaniu obniżonej stawki, jest jednak zdania, że ma ono uzasadnienie z przyczyn społeczno-politycznych, jak również na podstawie art. 115 dyrektywy 2006/112.

2. Dla rozstrzygnięcia sporu decydująca jest przede wszystkim intertemporalna możliwość stosowania art. 115 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do Polski. Artykuł 115 dyrektywy 2006/112 zezwala państwom członkowskim, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżoną stawkę m.in. do odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego, na utrzymanie takiej stawki. W chwili określonej w art. 115 dyrektywy 2006/112, a także w chwili wprowadzenia odpowiedniej regulacji poprzedzającej szóstą dyrektywę[3] Polska nie była jednak jeszcze państwem członkowskim Wspólnoty Europejskiej. Jest zatem sporne, czy Polska może się jednak powołać na ten przepis i nadal stosować regulację szczególną istniejącą w dniu 1 stycznia 1991 r., czy też właściwe są wyłącznie art. 98 w związku z załącznikiem III i art. 128 dyrektywy 2006/112 oraz regulacje ustanowione w akcie przystąpienia.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 347, s. 1.

3 — Regulacja ta znajdowała się przedtem w art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu ustalonym dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT), zwanej dalej „szóstą dyrektywą".

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

1. Akt przystąpienia z 2003 r.

3. Artykuł 24 aktu przystąpienia z 2003 r.[4] ma następujące brzmienie:

„Środki wymienione w załącznikach V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII oraz XIV do niniejszego Aktu mają zastosowanie do nowych państw członkowskich na warunkach określonych w tych załącznikach".

4. Załącznik XII do aktu przystąpienia zawiera wykaz dorobku wspólnotowego dotyczący Polski. Rozdział 9 „Podatki" pkt 1 tego załącznika określa jako mające zastosowanie regulacje wspólnego systemu podatku VAT:

„31977 L 0388: szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.6.1977, s. 1), ostatnio zmieniona przez:

— 32002 L 0038: dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7.5.2002 r. (Dz.U. L 128 z 15.5.2002, s. 41).

(a) W drodze odstępstwa od artykułu 12 ustęp 3 litera a) dyrektywy 77/388/EWG, Polska może (i) stosować zwolnienie z prawem odliczeń podatku zapłaconego w stadium poprzedzającym dostawę niektórych książek i periodyków specjalistycznych do 31 grudnia 2007 roku oraz (ii) może utrzymać obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej nie niższą niż 7% na dostawę usług restauracyjnych do 31 grudnia 2007 roku lub do końca okresu przejściowego wymienionego w artykule 28 ustęp 1 dyrektywy, cokolwiek nastąpi wcześniej.

(b) W drodze odstępstwa od artykułu 12 ustęp 3 litera a) dyrektywy 77/388/EWG, Polska może utrzymać (i) obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej nie

4 — Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. L 236, s. 33).

mniejszą niż 3% na środki spożywcze (w tym napoje, lecz z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi oraz zwierzęta; na żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz inne składniki zwykle przeznaczone do wykorzystania w przygotowywaniu środków spożywczych; na produkty zwykle przeznaczone do uzupełniania lub zastępowania środków spożywczych, oraz na dostawę towarów i usług, które zwykle przeznaczone są do stosowania w produkcji rolnej, jednakże z wyłączeniem środków trwałych takich jak maszyny lub budynki, wymienione w punktach 1 i 10 załącznika H do dyrektywy, do 30 kwietnia 2008 roku, oraz (ii) do 31 grudnia 2007 roku obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej nie mniejszą niż 7% na dostawę usług budowy, remontu i modernizacji budynków mieszkalnych, nieświadczonych w ramach programu o charakterze socjalnym, z wyłączeniem materiałów budowlanych, oraz na dostawę budynków mieszkalnych lub części budynków mieszkalnych przed pierwszym zasiedleniem, w rozumieniu artykułu 4 ustęp 3 litera a) dyrektywy.

(c) Dla celów stosowania artykułu 28 ustęp 3 litera b) dyrektywy 77/388/EWG Polska może utrzymać zwolnienie z podatku od wartości dodanej na międzynarodowy transport osób, o którym mowa w punkcie 17 załącznika F do dyrektywy, aż do chwili spełnienia warunku wymienionego w artykule 28 ustęp 4 dyrektywy lub tak długo, jak takie samo zwolnienie jest stosowane przez którekolwiek z obecnych państw członkowskich, cokolwiek nastąpi wcześniej".

2. Dyrektywa 2006/112

5. Artykuł 96 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług".

6. Artykuł 97 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi, że od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%.

7. Artykuł 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 brzmi następująco:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[…]".

8. Zgodnie z art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 obniżone stawki określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%.

9. Tytuł VIII rozdział 4 dyrektywy 2006/112 (art. 109–122) reguluje warunki, na jakich państwa członkowskie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych w dziedzinie podatku VAT mogą na płaszczyźnie wspólnotowej stosować zwolnienia od podatku odbiegające od zasad ogólnych z prawem do odliczenia VAT lub obniżone stawki.

10. Artykuł 114 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje w związku z tym, co następuje:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1993 r. były zobowiązane do podwyższenia stawki podstawowej obowiązującej w dniu 1 stycznia 1991 r. o ponad 2%, mogą stosować stawkę obniżoną […] do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku III.

Państwa członkowskie, o których mowa w akapicie pierwszym, mogą również stosować taką stawkę do […] odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego oraz do budownictwa mieszkaniowego".

11. Artykuł 115 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały stawkę obniżoną do […] odzieży dziecięcej, obuwia dziecięcego lub do budownictwa mieszkaniowego, mogą utrzymać taką stawkę w odniesieniu do dostaw takich towarów lub do świadczenia takich usług".

12. Artykuł 115 dyrektywy 2006/112 powtarza treść regulacji art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, która otrzymała odpowiednie brzmienie nadane dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1998 r. [5].

13. Tytuł VIII rozdział 5 „Przepisy przejściowe" w art. 123–130 zawiera regulacje, które przyznają określonym państwom członkowskim, które w dniu 1 maja 2004 r. przystąpiły do Unii Europejskiej, zwolnienie wraz z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie dostawy określonych towarów oraz dopuszczają stosowanie obniżonej stawki VAT do określonych towarów.

5 — Przytoczona w przypisie 3.

14. W związku z postanowieniami aktu przystąpienia art. 128 dyrektywy 2006/112 ustanawia dla Polski następujące regulacje szczególne:

„1. Polska może stosować zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie do dostaw niektórych książek i specjalistycznych periodyków do 31 grudnia 2007 r.

2. Polska może utrzymać stawkę obniżoną wynoszącą co najmniej 7% w odniesieniu do świadczenia usług restauracyjnych do 31 grudnia 2007 r. lub do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych, o których mowa w art. 402, w zależności od tego, który z tych terminów będzie wcześniejszy.

3. Polska może utrzymać stawkę obniżoną wynoszącą co najmniej 3% w odniesieniu do dostaw środków spożywczych, o których mowa w pkt 1 załącznika III, do 30 kwietnia 2008 r.

4. Polska może utrzymać stawkę obniżoną wynoszącą co najmniej 3% w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług zwykle przeznaczonych do wykorzystania przy produkcji rolnej, jednakże z wyłączeniem dóbr inwestycyjnych, takich jak maszyny lub budynki, o których mowa w pkt 11 załącznika III, do 30 kwietnia 2008 r.

5. Polska może utrzymać stawkę obniżoną wynoszącą co najmniej 7% w odniesieniu do świadczenia usług związanych z budową, remontem i przebudową budynków mieszkalnych, które nie są wykonywane w ramach polityki społecznej, z wyłączeniem materiałów budowlanych oraz w odniesieniu do dostaw, przed pierwszym zasiedleniem, budynków mieszkalnych lub części budynków mieszkalnych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a), do 31 grudnia 2007 r.".

B — *Prawo krajowe*

15. Zgodnie z art. 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „polską ustawą o podatku VAT") podstawowa stawka podatku VAT wynosi 22%, przy czym istnieją od niej odstępstwa. Odpowiednio, art. 41 ust. 2 polskiej ustawy o podatku VAT przewiduje obniżoną stawkę podatku wynoszącą 7% dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3.

16. Załącznik nr 3 do polskiej ustawy o podatku VAT wymienia w pozycji 45 odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt, a w pozycji 47 obuwie dziecięce.

III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i żądania stron

17. W dniu 23 marca 2007 r. Komisja skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej wezwanie

do usunięcia uchybienia, zarzucając jej stosowanie obniżonej stawki do odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz do obuwia dziecięcego niezgodnie z art. 98 w związku z załącznikiem III do dyrektywy 2006/112.

18. Pismem z dnia 22 maja 2007 r. Polska wypowiedziała się w przedmiocie okoliczności faktycznych. Jako że argumenty Rzeczypospolitej Polskiej nie zadowoliły Komisji, w dniu 1 lutego 2008 r. skierowała ona do Polski uzasadnioną opinię, w której wyznaczyła jej termin dwóch miesięcy na spełnienie wymogów prawa wspólnotowego.

19. Polska odpowiedziała zawiadomieniem z dnia 31 marca 2008 r. Komisja pozostała przy swoim stanowisku i pismem z dnia 2 lutego 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 lutego 2009 r., wniosła niniejszą skargę, w której wnosi o:

— stwierdzenie, że poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku VAT w wysokości 7% do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. w związku z pozycjami 45 i 47 załącznika nr 3 do tejże ustawy, Rzeczpospolita Polska uchybiła swoim zobowiązaniom wynikającym z art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z jej załącznikiem III.

— obciążenie Rzeczypospolitej Polskiej kosztami postępowania.

20. Polska wnosi o oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

IV — Ocena prawna

21. Na podstawie art. 96 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.

22. W drodze odstępstwa art. 98 dyrektywy zezwala na stosowanie jednej obniżonej stawki lub dwóch takich stawek do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy. Dostawa odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego (zwanych dalej „wskazanymi towarami") opodatkowana przez Polskę obniżoną stawką w wysokości 7% bezspornie nie jest wymieniona

w wykazie załącznika III. W związku z tym art. 98 dyrektywy nie upoważnia do opodatkowania dostawy wskazanych towarów obniżoną stawką.

23. Polska opiera się jednak na art. 115 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z nim wszystkie państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżoną stawkę do odzieży dziecięcej, obuwia dziecięcego lub do budownictwa mieszkaniowego, mogą utrzymać taką stawkę.

24. Komisja odrzuca możliwość zastosowania tego przepisu w odniesieniu do Polski. Wskazuje ona, że przepis przejściowy został pierwotnie wprowadzony dyrektywą 92/77 jako art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy i jest skierowany tylko do państw, które w chwili przyjęcia dyrektywy 92/77 były już członkami Wspólnoty. Uzupełniająco Komisja wskazuje, że przepisy stanowiące wyjątek są sprzeczne z celem harmonizacji dyrektywy i dlatego należy je interpretować zawężająco. Państwa członkowskie, które przystąpiły później, mogą się powoływać jedynie na wyjątki, których stosowanie zostało przewidziane w akcie przystąpienia. W odniesieniu do dostawy wskazanych tutaj towarów akt przystąpienia z 2003 r. nie zezwala Polsce na odbiegające od ogólnego systemu stosowanie obniżonej stawki podatku VAT.

25. Polska stoi natomiast na stanowisku, że brzmienie art. 115 dyrektywy 2006/112 nie zakazuje stosowania [tej stawki] w odniesieniu do niej. Gdyby stosowanie przepisu w odniesieniu do Polski było wykluczone, byłaby ona dyskryminowana względem innych państw członkowskich. Ponadto stosowanie przepisu stanowiącego wyjątek jest uzasadnione względami społeczno-politycznymi.

A — *Możliwość zastosowania przepisu w odniesieniu do Polski*

26. Artykuł 24 aktu przystąpienia zatytułowany „Środki przejściowe" brzmi: „Środki wymienione w załącznikach […] XII […] do niniejszego Aktu mają zastosowanie do nowych państw członkowskich na warunkach określonych w tych załącznikach".

27. W załączniku XII, w rozdziale 9 „Podatki", w pkt 1 wymieniona jest m.in. szósta dyrektywa 77/388 w brzmieniu obowiązującym od jej ostatniej zmiany dyrektywą 2002/38/WE. Uwzględnia to także wszystkie zmiany dyrektywy, jakie nastąpiły w latach 1977–2002. W pkt 1 lit. a)–c) są zatem wymienione obowiązujące Polskę odstępstwa od szóstej dyrektywy, a mianowicie od art. 12 ust. 3 lit. a) i art. 28 ust. 3 lit. b) dyrektywy.

Akt przystąpienia nie przewiduje odstępstw od art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy.

28. W braku szczególnych ograniczeń i zastrzeżeń państwo przystępujące przejmuje *wszystkie* prawa i obowiązki wynikające z *acquis communautaire* [6] . Tym samym stanowiące wyjątek przepisy, jak art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy lub art. 115 dyrektywy 2006/112, zasadniczo mają zastosowanie do państw członkowskich, które przystąpiły w 2004 r., o ile w akcie przystąpienia nie zostały ustanowione regulacje szczególne. Nie ma to miejsca w odniesieniu do wskazanych towarów.

29. Nie jest z tym sprzeczne, że w chwili przyjęcia dyrektywy 92/77, która pierwotnie wprowadziła omawiany przepis, Polska nie była członkiem Wspólnoty. Bowiem regulacje dotyczące przejęcia dorobku wspólnotowego w akcie przystąpienia mają właśnie na celu rozszerzenie obowiązywania aktów prawnych przyjętych przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego na to państwo. Nie wydaje się też, aby dyrektywa 92/77 w jakikolwiek sposób została wyłączona z dorobku wspólnotowego, jaki przejęła Polska poprzez przystąpienie do Wspólnoty.

6 — Opinia rzecznika generalnego G. Tesaura z dnia 7 maja 1991 r. w sprawie C-35/90 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5073, pkt 6.

30. Komisja natomiast wydaje się wywodzić z art. 24 aktu przystąpienia w związku z przepisami rzeczonego załącznika, że niejako tylko zwykły system szóstej dyrektywy stał się częścią przejętego dorobku. Regulacje szczególne są uwzględnione tylko wtedy, gdy zostały wymienione w załączniku i to w postaci określonego tam dostosowania.

31. Wykładnia ta nie znajduje jednak żadnego odzwierciedlenia w brzmieniu lub strukturze postanowień aktu przystąpienia. W załączniku XII, w rozdziale 9 „Podatki", w pkt 1 lit. a)–c) akt przystąpienia przewiduje raczej wyraźnie *odstępstwa* od stanowiących wyjątek przepisów szóstej dyrektywy. Ta technika regulacji opiera się na przesłance, że co do zasady wyjątki dotyczą państw przystępujących. Podkreśla to również brzmienie rozdziału 9 pkt 1 lit. c) załącznika XII do aktu przystąpienia, który stanowi: *„Dla celów stosowania artykułu 28* […] Polska może utrzymać zwolnienie z podatku od wartości dodanej na międzynarodowy transport osób […]" [podkreślenie moje].

32. Gdyby natomiast przepisy stanowiące wyjątek z góry nie miały zastosowania do nowych państw członkowskich, nie musiałyby one podlegać zmianom w akcie przystąpienia, lecz raczej należałoby wprowadzić całkowicie nowe przepisy stanowiące wyjątek na rzecz państw przystępujących.

33. Także z przyczyn dotyczących pewności prawa, niejako z milczenia aktu przystąpienia nie można wywnioskować braku możliwości stosowania do przystępujących państw członkowskich określonych przepisów szóstej dyrektywy, które według ich brzmienia obowiązują bez ograniczeń. Aby stworzyć w tym zakresie jasną sytuację, akt przystąpienia nie tylko musiałby wymieniać wyjątki obowiązujące ze zmianami, lecz także wszystkie wyjątki, które łącznie nie dotyczyłyby państw przystępujących.

34. Na poparcie swojej argumentacji Komisja wskazuje wreszcie na regulację dotyczącą obniżonego opodatkowania budynków mieszkalnych. Opodatkowanie usług związanych z budową, remontem i przebudową budynków mieszkalnych w odniesieniu do Polski jest uregulowane w rozdziale 9 pkt 1 lit. b) załącznika XII do aktu przystąpienia i w art. 128 ust. 5 dyrektywy 2006/112. Poza tym art. 115 dyrektywy zezwala tym państwom członkowskim, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżoną stawkę, na utrzymanie takiej stawki w odniesieniu do budownictwa mieszkaniowego. Gdyby przepis ten miał zastosowanie także do państw, które przystąpiły później, Polska miałaby podwójną podstawę prawną do obniżenia podatku.

35. Nie mogę jednak zgodzić się z powyższym argumentem.

36. Artykuł 128 dyrektywy 2006/112 stanowi dla Polski przepis szczególny stanowiący odstępstwo od ogólnego przepisu art. 115, który wstępuje na jego miejsce w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki do budownictwa mieszkaniowego. Podczas gdy bowiem art. 115 dyrektywy 2006/112 dopuszcza nieograniczone czasowo stosowanie obniżonej stawki do budynków mieszkalnych, o ile stawka ta była stosowana w dniu 1 stycznia 1991 r., regulacja szczególna w akcie przystąpienia, która została powtórzona w art. 128 dyrektywy 2006/112, z jednej strony ogranicza stosowanie obniżonej stawki w aspekcie czasowym do dnia 31 grudnia 2007 r. Z drugiej strony wyjątek dla Polski w art. 128 dyrektywy został zmieniony w ten sposób, że nie odwołuje się do istnienia odpowiedniego obniżenia w dniu 1 stycznia 1991 r., lecz dotyczy także wprowadzonych później obniżonych stawek.

37. Ponieważ, odmiennie niż dla budynków mieszkalnych, brak jest szczególnej regulacji dla dostaw odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego, w tym zakresie pozostaje to bez zmian w przypadku stanowiącego wyjątek przepisu w art. 115 dyrektywy 2006/112 obowiązującego wszystkie państwa członkowskie. Gdyby wszystkie umawiające się strony chciały również zmienić obowiązywanie tego przepisu dla Polski czy nawet całkowicie go wyłączyć, wymagałoby to odpowiedniego uregulowania w akcie przystąpienia.

38. Zatem dorobek wspólnotowy jako taki, który przejęła Polska wraz z przystąpieniem, bez wątpienia obejmuje także stanowiący wyjątek przepis art. 115 dyrektywy 2006/112.

39. Sporne jest jednak, czy z treści i celu art. 115 wynikają jakiekolwiek wskazówki, że przepis ten jednak nie ma zastosowania do państwa w sytuacji, w jakiej znajduje się Polska, ponieważ w dniu 1 stycznia 1991 r. nie było ono państwem członkowskim Wspólnoty.

40. Jak jednak stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie Optimus – Telecomunicações, w przypadku przystąpienia zawarte w prawie wspólnotowym odwołanie się do określonej daty, wobec braku postanowienia o przeciwnej treści w akcie przystąpienia lub innym akcie prawa wspólnotowego, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli ta data jest wcześniejsza od daty przystąpienia [7].

41. Jak już wskazano, akt przystąpienia nie zawiera żadnej wskazówki co do tego, że art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy (lub art. 115 dyrektywy 2006/112) nie dotyczy państw przystępujących.

42. Nic innego nie wynika także z samego brzmienia wymienionych przepisów. Zgodnie z nim państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. już stosowały obniżoną stawkę do wskazanych towarów, mogą ją nadal stosować. Przepis ten nie wymaga, aby dane państwo członkowskie także już w dacie odniesienia, tj. 1 stycznia 1991 r., musiało być państwem członkowskim, mimo że w dyrektywie 2006/112 niewątpliwie skorzystano z takiego czasowego ustalenia konkretnej daty dla państw członkowskich [8]. Brak takiego czasowego ustalenia przemawia za tym, że art. 115 zasadniczo ma także zastosowanie do państw członkowskich, które dopiero później przystąpiły do Unii Europejskiej, o ile w dacie odniesienia stosowały one odpowiednią regulację.

43. W przypadku czysto literalnej wykładni przepis ten znajduje zatem zastosowanie do Polski. W przypadku gdy treść przepisu prawa wspólnotowego jest jasna i nie może prowadzić do sprzecznych interpretacji na gruncie różnych wersji językowych, wykładnia literalna stanowi istotną wskazówkę co do właściwego znaczenia tego przepisu [9].

7 — Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus – Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 32.

8 — Zobacz także art. 379 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który opiera się na części IX pkt 2 lit. m) załącznika XV do Aktu o przystąpieniu Austrii, Finlandii i Szwecji (Dz.U. C 241, s. 335).

9 — Zobacz opinia rzecznika generalnego E. Sharpston z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus – Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 45.

44. Uzyskany dotychczas wynik wykładni co do możliwości stosowania przepisu w odniesieniu do Polski należy jednak oceniać także według zamierzonego przez prawodawcę wspólnotowego celu dyrektywy, jakim jest utworzenie jednolitego systemu podatku VAT.

45. Jak wielokrotnie orzekał Trybunał [10], przepisy szóstej dyrektywy podlegają wykładni zawężającej, jeżeli ustanawiają odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług.

46. Artykuł 115 dyrektywy 2006/112 stanowi przy tym przepis będący wyjątkiem, który utrwala stan sprzeczny z celem dyrektywy, a mianowicie stosowanie obniżonych stawek do transakcji innych niż przewidziane przez dyrektywę. Jest zatem wątpliwe, czy ustalenia poczynione przez Trybunał w wyroku w sprawie Optimus – Telecomunicações [11] w odniesieniu do dyrektywy Rady 69/336/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału [12] można w całości odnieść do niniejszej sytuacji. W odróżnieniu od niniejszej sprawy, w tamtej chodziło bowiem o nawiązanie do stanu prawnego w dniu odniesienia przed przystąpieniem w celu osiągnięcia stanu prawnego bliższego celowi harmonizacji dyrektywy.

47. Jednak także wykładnia zawężająca przepisu nie wyklucza jego stosowania w odniesieniu do Polski. Dyrektywa zakłada stopniowe wprowadzanie zmian, ponieważ harmonizacja podatków obrotowych prowadzi w państwach członkowskich do zmian w strukturze podatkowej oraz wywołuje znaczące skutki w dziedzinie budżetowej, gospodarczej i społecznej [13]. Również inne państwa członkowskie mogą obecnie stosować obniżoną stawkę do wskazanych towarów, tak że cel pełnej harmonizacji w każdym razie dotychczas jeszcze nie został osiągnięty, niezależnie od stosowania tego przepisu w odniesieniu do Polski.

48. Ponadto za stosowaniem przepisów stanowiących wyjątek w odniesieniu do Polski przemawia także ich sens oraz cel: mimo postępującej harmonizacji obywatele państw członkowskich powinni nadal mieć możliwość korzystania z pewnych przywilejów socjalnych, do których się przyzwyczaili.

10 — Zobacz wyroki: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 34; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4395, pkt 28; z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. s. I-10373, pkt 15, 16; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. s. I-6269, pkt 23.

11 — Przytoczonym w przypisie 7.

12 — Dz.U. L 249, s. 25, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, s. 23).

13 — Zobacz motyw 6 dyrektywy 2006/12.

Dyrektywa wyraźnie dopuszcza utrwalenie tego stanu, który sam w sobie jest sprzeczny ze zharmonizowanym systemem, w celu uniknięcia degradacji społecznej.

49. Natychmiastowe zniesienie obniżonej stawki podatku dla odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego prowadziłoby do nagłego podwyższenia obciążenia podatkowego dla rodzin z dziećmi. Aby tego uniknąć, w 1992 r. zezwolono państwom członkowskim na utrzymanie istniejącego w dacie odniesienia społeczno-politycznie uzasadnionego obniżenia podatku VAT na dostawę tych towarów. W czasie przystąpienia Polska znajdowała się w podobnym położeniu jak te państwa, które w 1992 r. były już członkami Wspólnoty.

50. Wniosek ten może wprawdzie nieść ze sobą konkurencyjną korzyść dla polskich podmiotów gospodarczych, ponieważ ich transakcje są uprzywilejowane podatkowo. Jednakże ich położenie nie różni się w tym zakresie od podatników w innych państwach członkowskich, które już w 1991 r. stosowały obniżenie. Właśnie brak zastosowania wyjątku do państw, które przystąpiły później, powodowałby nierówne traktowanie tych państw. Byłyby one poddane zasadniczo silniejszej harmonizacji niż te, które były państwami członkowskimi już w chwili przyjęcia przepisu.

51. Zdaniem Komisji ta silniejsza harmonizacja jest uzasadniona w odniesieniu do nowych państw członkowskich, ponieważ państwa członkowskie, które przystąpiły później, przejęły *acquis communautaire* także w jego późniejszym stadium. Stosowanie regulacji szczególnej w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły w 2004 r., ograniczyłoby osiągnięty stopień harmonizacji.

52. W zakresie w jakim Polska od dnia 1 stycznia 1991 r. stosowała odpowiednią obniżoną stawkę podatku VAT do wskazanych towarów, znajduje się jednak w tym samym położeniu co ówczesne państwa członkowskie, z tą jedyną różnicą, że to opodatkowanie w Polsce najpierw opierało się tylko na prawie krajowym, podczas gdy stare państwa członkowskie mogły nadal stosować swoje odpowiednie regulacje na podstawie upoważnienia przez dyrektywę. Stosowanie art. 115 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do Polski w tej sytuacji nie prowadzi ani do ograniczenia stopnia harmonizacji, ani do wzmocnionej harmonizacji, lecz wyłącznie utrzymuje status quo.

53. Wprawdzie zniesienie licznych wyjątków, jakie dopuszcza dyrektywa, może wydawać się pożądane, jednakże to zniesienie powinno dotyczyć w jednakowym stopniu wszystkich państw członkowskich, które w odniesieniu

do wszelkich dawnych regulacji znajdują się w podobnym położeniu.

54. Należy zatem sformułować wniosek wstępny, że art. 115 dyrektywy 2006/112 przyznaje także Polsce prawo do utrzymania obniżonej stawki na dostawę odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, jeżeli Polska stosowała ją w dniu 1 stycznia 1991 r.

1. Przesłanki art. 115 dyrektywy 2006/112

55. W dalszej kolejności należy zbadać, czy w Polsce faktycznie zachodzą przesłanki, które wymienia art. 115 dyrektywy 2006/112 dla stosowania obniżonej stawki do dostawy wskazanych towarów.

56. W tej kwestii Komisja nie zajęła stanowiska w skardze, nawet pomocniczo.

57. W swojej odpowiedzi na skargę rząd polski podniósł, że w Polsce w dniu 1 stycznia 1991 r. obowiązywała obniżona stawka podatku na odzież dziecięcą i obuwie dziecięce na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym. System podatku VAT, wprowadzony następnie ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, był wzorowany na wspólnotowym systemie podatku VAT. W zastosowaniu tych przepisów Polska przez cały czas stosowała stawkę 7% do wskazanych towarów.

58. Komisja zrezygnowała ze złożenia repliki, ponieważ pozwana nie przedstawiła nowych argumentów i Komisja odniosła się już do wszystkich dotychczas podniesionych zarzutów obrony. Można zatem uznać, że Komisja przyjęła argumenty Polski. Każdy późniejszy argument Komisji jako taki podlegałby odrzuceniu jako spóźniony zarzut na podstawie art. 42 § 2 regulaminu postępowania.

59. Trybunał musi jednak zbadać zasadność argumentu rządu polskiego w danym przypadku, także wtedy, gdy Komisja go nie zakwestionowała. W tym celu, aby uzyskać bliższe wyjaśnienie sytuacji prawnej w Polsce po dniu 1 stycznia 1991 r., Trybunał zwrócił się do obu stron o zajęcie stanowiska na piśmie, czy w Polsce były spełnione przesłanki zastosowania art. 115 dyrektywy 2006/112. Miały one w szczególności wyjaśnić, w jakim zakresie podatek pobierany w Polsce w dniu 1 stycznia 1991 r. można uważać za podatek VAT w rozumieniu art. 115 dyrektywy i czy

wówczas obowiązywała obniżona stawka na omawiane towary.

60. Informacji podanych przez rząd polski i Komisję w ramach tego wyjaśniającego działania Trybunału nie można uważać za spóźnione zarzuty na podstawie art. 42 § 2 regulaminu postępowania, a zatem należy je uwzględnić w dalszym badaniu zasadności polskich argumentów.

61. Po pierwsze należy więc zbadać, czy polski podatek obrotowy pobierany w dniu 1 stycznia 1991 r. od dostawy wskazanych towarów miał charakter podatku VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Po drugie należy wyjaśnić, czy od daty odniesienia stosowano obniżoną stawkę.

B — *W przedmiocie charakteru podatku jako podatku VAT w rozumieniu dyrektywy*

62. W swoim orzecznictwie dotyczącym art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy (obecnie art. 401 dyrektywy 2006/112) Trybunał wypracował następujące zasadnicze cechy charakterystyczne dla wspólnego systemu podatku VAT [14]:

— powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;

— ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi;

— pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji;

— odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument.

63. Jeżeli podatek krajowy nie wykazuje jednej z tych cech, art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się jego pobieraniu oprócz podatku VAT [15].

14 — Wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 28; z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 37.

15 — Wyżej wymienione w przypisie 14 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 27; w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 36.

64. Tę konstatację należy jednak postrzegać w kontekście regulacji art. 33 ust. 1. Sens i cel tego przepisu stanowi wykluczenie zakłóceń konkurencji i naruszeń rynku wewnętrznego, które powstałyby, gdyby oprócz zharmonizowanego podatku VAT pobierany był podatek krajowy o tych samych cechach – a zatem niejako równoległy podatek VAT [16].

65. Natomiast zastosowanie art. 115 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do państwa członkowskiego w sytuacji Polski zależy tylko od tego, że opodatkowanie odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego stanowi podatek konsumpcyjny podobny do zharmonizowanego podatku VAT oraz od tego, że społeczne uprzywilejowanie wynikające z obniżonej stawki tego podatku w konsekwencji ma dla konsumenta podobne znaczenie, co pobór podatku VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112 o obniżonej stawce.

66. Musi zatem chodzić o powszechny podatek od dostaw wskazanych towarów, którego kwota jest ustalana w sposób proporcjonalny do ceny i który ostatecznie obciąża konsumenta końcowego. Nie ma natomiast decydującego znaczenia, czy i w jaki sposób zapewniona jest neutralność podatku na różnych etapach sprzedaży przed dostawą na rzecz konsumenta końcowego.

16 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 14 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 21, 24; w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 29, 33.

67. W tym zakresie z informacji w przedmiocie sytuacji prawnej w Polsce, jakie Trybunał uzyskał w pisemnych odpowiedziach na swoje pytanie i na rozprawie, wynika, że podatek obrotowy pobierany w dniu 1 stycznia 1991 r. stanowił powszechny podatek określany na podstawie wartości świadczenia. Pobór podatku opierał się przy tym wprawdzie na dwóch ustawach – dotyczącej opodatkowania świadczeń przedsiębiorstw państwowych i dotyczącej opodatkowania świadczeń przedsiębiorstw prywatnych. Jednakże w obu przypadkach podatek był skonstruowany w taki sam sposób.

68. W zakresie w jakim Komisja kwestionuje w tym kontekście, że określone świadczenia nie były opodatkowane, jak np. czynności z zakresu sztuki lub nauki, nie stoi to w sprzeczności z powszechnym charakterem podatku. W końcu także dyrektywa 2006/112 przewiduje liczne zwolnienia od podatku z przyczyn społeczno-politycznych.

69. Ponadto w tym kontekście nie ma znaczenia, że w Polsce dopiero w 1993 r. wprowadzono system podatku VAT, który tak jak system dyrektywy gwarantuje neutralność podatkową czynności pośrednich do chwili dostawy na rzecz konsumenta końcowego poprzez mechanizm odliczenia VAT. Przedtem Polska stosowała system zwolnienia świadczeń pośrednich w celu uniknięcia kumulacji podatku VAT na różnych etapach sprzedaży.

70. Jak już wyjaśniono, ocena uprzywilejowania podatkowego zależy jedynie od perspektywy konsumenta końcowego. Z jego punktu widzenia jest obojętne, poprzez jaką technikę regulacyjną jest zapewnione, że ma on odprowadzić podatek proporcjonalny do wartości dodanej, która została dodana do towaru w łańcuchu jej tworzenia. Poza tym w niektórych przypadkach dyrektywa także zezwala państwom członkowskim na stosowanie określonych odstępstw od ogólnego mechanizmu odliczenia VAT [17].

71. Następnie należy przeanalizować, czy obniżona stawka była stosowana do dostawy omawianych tutaj towarów od dnia 1 stycznia 1991 r.

72. Z przedstawionych informacji wynika, że omawiane dostawy początkowo były całkowicie zwolnione od podatku, potem od dnia 4 maja 1992 r. do dnia 16 grudnia 1992 r. stosowano stawkę wynoszącą 5%, oraz że od tamtej pory stawka wynosi 7%. Jednocześnie stawka podstawowa wynosiła 20% lub 22%.

73. W tej kwestii należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że zastosowanie zwolnienia od podatku w szerszym znaczeniu można zrównać także z opodatkowaniem stawką obniżoną do zera. Sama dyrektywa zrównuje znane w niektórych państwach członkowskich *zero-rating*, czyli zwolnienie z prawem do odliczenia, z zastosowaniem obniżonej stawki, która jest niższa niż stawki minimalne przewidziane na podstawie dyrektywy [18]. Zatem także obowiązujące w Polsce w dniu 1 stycznia 1991 r. zwolnienie dostawy odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego można uważać za stosowanie obniżonej stawki w rozumieniu art. 115 dyrektywy 2006/112 [19].

74. Ponadto powołanie się na art. 115 nie jest wyłączone przez to, że Polska nie stosowała przez cały czas obniżonej stawki o tej samej wysokości, lecz podniosła ją w dwóch etapach z 0% na obecne 7%.

75. W tym kontekście Trybunał orzekł, że jakikolwiek przepis krajowy przyjęty po określonej przez prawo wspólnotowe dacie

17 — Zobacz np. art. 175 ust. 2 akapit drugi, art. 180 i art. 372 dyrektywy 2006/112.

18 — Zobacz np. art. 28 ust. 2 lit. a) i b) szóstej dyrektywy lub art. 110 i 113 dyrektywy 2006/112. W odniesieniu do pojęcia *zero-rating* zob. też moja opinia z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. s. I-6269, pkt 22, 23; moja opinia z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 27.

19 — Jak wspomniano, w tym czasie nie stosowano jeszcze w Polsce systemu odliczeń. Jednakże wielokrotne obciążenie podatkowe było zagwarantowane przez zwolnienie świadczeń pośrednich, tak że w tym zakresie jest to porównywalne z *zero-rating*.

odniesienia nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu wyjątków ustanowionego przez dany akt wspólnotowy [20]. W zakresie w jakim przepisy państwa członkowskiego zmieniają, po tej dacie, zakres istniejących wyłączeń poprzez jego ograniczenie i przez to zbliżają się do celów dyrektywy 2006/112, należy bowiem uznać, że przepisy te objęte są zakresem leżącego u podstaw odstępstwa [21].

76. Nie można zatem kwestionować tego, że Polska od 1991 r. zredukowała wysokość obniżenia i w ten sposób zbliżyła opodatkowanie do przewidzianej przez samą dyrektywę stawki podstawowej dla danych transakcji.

77. Podsumowując należy stwierdzić, że na podstawie art. 115 dyrektywy 2006/112 Rzeczpospolita Polska jest uprawniona do stosowania stawki podatku w wysokości 7% do dostawy odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego. Zatem skarga Komisji, w której zarzuca ona Rzeczypospolitej Polskiej naruszenie w tym zakresie art. 98 dyrektywy 2006/112, nie może zostać uznana.

V — Koszty

78. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, zgodnie z żądaniem Rzeczypospolitej Polskiej należy obciążyć Komisję kosztami postępowania.

20 — Zobacz wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-460/07 Puffer, Zb.Orz. s. I-3251, pkt 85, ze wskazaniem na wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 41.

21 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Puffer, pkt 85, ze wskazaniem na wyroki wydane w przedmiocie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 44; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 4. Zobacz także wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 35–37.

VI — Wnioski

79. Proponuję zatem, by Trybunał wydał następujące rozstrzygnięcie:

1. Skarga zostaje oddalona.

2. Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.