

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 października 2010 r.*

W sprawie C-49/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 2 lutego 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowanej przez M. Szpunara, M. Dowgielewicza, M. Jarosza oraz przez A. Rutkowską, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: polski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 kwietnia 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 czerwca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w wysokości 7% w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego,

Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie przepisów art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) w związku z jej załącznikiem III.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

- 2 Z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywa 2006/112 uchyla i zastępuje szóstą dyrektywę 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, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).
- 3 Artykuł 96 dyrektywy 2006/112, odpowiadający art. 12 ust. 3 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, 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”.

4 Zgodnie z art. 97 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%”.

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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 [...]”.

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

7 Artykuły 109 i następne dyrektywy 2006/112 regulują warunki, na jakich dane państwa członkowskie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych mogą stosować odmienne przepisy w odniesieniu do obniżonych stawek podatku VAT. Owe odmienne przepisy dotyczą stosowania obniżonych stawek, niższych niż 5%, utrzymania obniżonych stawek na towary i usługi inne niż określone w załączniku III do dyrektywy 2006/112, a także stosowania obniżonej stawki, która nie będzie niższa niż 12%.

- 8 Zgodnie z art. 114 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„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 niższą niż stawka minimalna ustalona w art. 99 do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku III.

Ponadto państwa członkowskie, o których mowa w akapicie pierwszym, mogą stosować taką stawkę do usług restauracyjnych, odzieży dziecięcej, obuwia dziecięcego oraz budownictwa mieszkaniowego”.

- 9 Zgodnie z art. 115 dyrektywy 2006/112:

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

- 10 W tytule VIII dyrektywy 2006/112 rozdział 5, zatytułowany „Przepisy przejściowe”, w art. 123–130 zawiera regulacje przyznające 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.

11 W odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej art. 128 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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.”

- 12 Wskazane odstępstwa zostały ustanowione w ramach negocjacji będących podstawą Aktu dotyczącego 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. 2003, L 236, s. 33, zwanego dalej „aktem przystąpienia”). Są one zawarte w rozdziale 9 pkt 1 lit. a)–c) załącznika XII do aktu przystąpienia.

- 13 Artykuł 24 aktu przystąpienia stanowi:

„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”.

- 14 Załącznik XII do aktu przystąpienia jest zatytułowany „Wykaz, o którym mowa w artykule 24 aktu przystąpienia: Polska”. Rozdział 9 owego załącznika, zatytułowany „Podatki”, zawiera pkt 1, który w następujący sposób 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 [...], s. 1), ostatnio zmieniona przez:

— 32002 L 0038: dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7.5.2002 r. (Dz.U. L 128 [...], 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 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”.

Uregulowania krajowe

- 15 Zgodnie z art. 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535), ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), podstawowa stawka podatku VAT wynosi 22%, przy czym istnieją od niej odstępstwa. Natomiast art. 41 ust. 2 tej ustawy przewiduje obniżoną stawkę podatku wynoszącą 7% dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3.
- 16 Załącznik nr 3 do ustawy o podatku VAT wymienia w pozycji 45 „odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt”, a w pozycji 47 „obuwie dziecięce”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 17 Komisja, uznając że stosowanie obniżonej stawki VAT w wysokości 7% do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego jest sprzeczne z przepisami art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z jej załącznikiem III, postanowiła wszcząć postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przewidziane w art. 226 WE. Pismem z dnia 23 marca 2007 r. wezwała ona Rzeczpospolitą Polską do przedstawienia uwag.
- 18 W swojej odpowiedzi z dnia 22 maja 2007 r. Rzeczpospolita Polska podniosła, że stosowanie obniżonej stawki VAT do omawianych towarów ma na celu wspieranie rodzin i zachęcanie do zwiększenia przyrostu naturalnego w Polsce i wpisuje się w cele „strategii lizbońskiej”. Odwołała się ona także do stosowania obniżonych stawek podatku

VAT do takich samych towarów w Irlandii, w Luksemburgu oraz w Zjednoczonym Królestwie. Wreszcie uznała ona, że uwzględniając ograniczony w czasie charakter stosowania spornych obniżonych stawek, nie mogło dojść do zakłócenia konkurencji.

- 19 Ponieważ uwagi te nie przekonały Komisji, zwróciła się ona w dniu 1 lutego 2008 r. do Rzeczypospolitej Polskiej z uzasadnioną opinią, w której wezwała ją do przyjęcia środków wymaganych do usunięcia zarzucanego naruszenia w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania opinii.
- 20 Pismem z dnia 31 maja 2008 r. Rzeczpospolita Polska podtrzymała swoje stanowisko.
- 21 Ponieważ argumenty Rzeczypospolitej Polskiej nie przekonały Komisji, postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- 22 Komisja zarzuca Rzeczypospolitej Polskiej stosowanie obniżonej stawki VAT w wysokości 7% do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, z naruszeniem art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z jej załącznikiem III.

- ²³ Komisja przypomina, że celem dyrektywy 2006/112 jest harmonizacja podatku VAT. Ponieważ obniżona stawka podatku VAT stanowi wyjątek od zasady, należy ograniczyć jej stosowanie do konkretnych i szczególnych sytuacji wyraźnie wymienionych we wspomnianej dyrektywie.
- ²⁴ Komisja podkreśla, że art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 jednoznacznie stanowi, iż obniżone stawki mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy, oraz że nie wymienia ona ani „odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt”, ani „obuwia dziecięcego”.
- ²⁵ Okoliczność, że niektóre państwa członkowskie utrzymały obniżoną stawkę podatku VAT na omawiane wyroby zarówno ze względu na art. 114, jak i art. 115 dyrektywy 2006/112, jeżeli stosowały ją w dniu 1 stycznia 1991 r., nie stanowi argumentu upoważniającego także Rzeczpospolitą Polskę do stosowania obniżonej stawki podatku VAT do wskazanych towarów.
- ²⁶ Komisja zasadniczo twierdzi, że ze względu na swoją ratio legis art. 115 dyrektywy 2006/112, który odpowiada art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. (Dz.U. L 316, s. 1), jest skierowany wyłącznie do państw członkowskich, które należały do Wspólnoty Europejskiej w chwili przyjęcia dyrektywy 92/77, i w drodze odstępstwa upoważnia te ostatnie do utrzymania obniżonych stawek podatku VAT, pod warunkiem że wskazane stawki były stosowane w owych państwach członkowskich w dniu 1 stycznia 1991 r. (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 34).

- 27 Podkreśla ona, że Rzeczpospolita Polska nie figurowała wśród państw członkowskich w chwili przyjęcia dyrektywy 92/77 oraz że akt przystąpienia nie stanowi, iż to państwo członkowskie może korzystać z przepisów przejściowych przewidzianych w art. 114 i 115 dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-169/00 Komisja przeciwko Finlandii, Rec. s. I-2433, pkt 30).
- 28 Pomocniczo Komisja twierdzi, że warunki stosowania art. 115 dyrektywy 2006/112 w każdym razie nie zostały spełnione.
- 29 Po pierwsze, w dniu 1 stycznia 1991 r. podatek ustanowiony ustawą z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (tekst jednolity Dz.U. z 1983 r., nr 43, poz. 191), ze zmianami (zwaną dalej „ustawą z dnia 16 grudnia 1972 r.”) nie stanowił podatku VAT w rozumieniu art. 115 dyrektywy 2006/112.
- 30 Po drugie, w dniu 1 stycznia 1991 r. Rzeczpospolita Polska nie stosowała obniżonej stawki na omawiane wyroby.
- 31 Rzeczpospolita Polska uważa, że zgodnie z prawem Unii, a w szczególności z art. 115 dyrektywy 2006/112, jest ona uprawniona do utrzymania w mocy obniżonej stawki podatku VAT na sporne wyroby i że dopuszczalność stosowania tej stawki wzmacniają względy społeczne, które są zbieżne z ogólnymi celami Unii.
- 32 Rzeczpospolita Polska podkreśla, że chociaż sytuacja polityczna państwa członkowskiego w czasie negocjowania warunków akcesji może skłonić owe państwo do wskazania *expressis verbis* w traktacie akcesyjnym kategorii zwolnień podatkowych,

które są szczególnie wrażliwe społecznie lub które są szczególnie głośno dyskutowane przed akcesją, nie może to jednak dowodzić tezy o braku możliwości stosowania art. 115 dyrektywy 2006/112 przez państwo członkowskie, które nie przeniosło ich treści do postanowień aktu przystąpienia.

- 33 Rzeczpospolita Polska twierdzi, że w Polsce w dniu 1 stycznia 1991 r. obowiązywała obniżona stawka podatku na sprzedaż towarów, w tym ubrań i obuwia dla dzieci, na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. Konstrukcja podatku VAT w Polsce, wprowadzonego następnie od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 50), ze zmianami, jest bardzo zbliżona do obowiązującej w Unii, ponieważ była na niej wzorowana. Rzeczpospolita Polska nadal więc stosowała obniżoną stawkę 7% na te towary. W ten sposób spełnia przesłanki stosowania art. 28 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, a w konsekwencji – art. 115 dyrektywy 2006/112, niezależnie od okoliczności, że omawiany przepis nie został powtórzony w akcie przystąpienia.

- 34 Argument Komisji oparty na tym, że akt przystąpienia nie zawiera przepisów odpowiadających treści art. 115 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do spornych towarów, choć zawiera takie przepisy odnoszące się do stosowania obniżonej stawki podatku na usługi restauracyjne i budownictwa mieszkaniowego, jest argumentem a contrario, którego nie można przyjąć. Zdaniem Rzeczypospolitej Polskiej z okoliczności, że określone przepisy wskazujące towary i usługi objęte obniżoną stawką podatku VAT na podstawie odstępstw od przepisów szóstej dyrektywy zostały powtórzone w postanowieniach aktu przystąpienia, nie można wywodzić, iż inne towary i usługi, wskazane wyłącznie w przepisach prawa wtórnego, nie mogą być objęte taką stawką. Przeniesienie przepisów prawa wtórnego do aktu przystąpienia może mieć jedynie znaczenie deklaratoryjne.

- 35 Uznanie, że „nowe” państwa członkowskie nie mogą stosować art. 115 dyrektywy 2006/112, doprowadziłoby do uprzywilejowania „starych” państw członkowskich. Znaczne różnice w wysokości opodatkowania – oznaczające 10% różnicy w opodatkowaniu podatkiem VAT – powodują różnice w cenie tych samych towarów w poszczególnych państwach członkowskich, co zgodnie z motywami czwartym i siódmym omawianej dyrektywy oznacza zakłócenie konkurencji wewnątrzwspólnotowej.
- 36 Rzeczpospolita Polska podnosi, że utrzymanie w mocy obniżonej stawki podatku VAT jest dopuszczalne ze względów społecznych, które są zbieżne z celami Unii, obejmującymi nie tylko wzrost gospodarczy, lecz także postęp społeczny.
- 37 Celem odstępstw od przepisów dyrektywy 2006/112 jest – jak wynika z jej motywu szóstego oraz z orzecznictwa – zredukowanie w jak największym stopniu negatywnych skutków zbyt restrykcyjnej harmonizacji dla gospodarki i społeczeństwa (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. s. I-6269, pkt 22; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 24).
- 38 W tym zakresie Rzeczpospolita Polska przypomina, że od etapu procedury administracyjnej podkreślała, iż utrzymanie obniżonych stawek podatku VAT na sporne wyroby jest niezwykle ważne nie tylko z punktu widzenia jej rozwoju gospodarczego, lecz przede wszystkim z punktu widzenia skutecznego stymulowania przyrostu naturalnego w Polsce.

Ocena Trybunału

- 39 Jest bezsporne, że w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii Rzeczpospolita Polska stosowała obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 7% do spornych towarów oraz że nie należały one do kategorii towarów i usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112, które zgodnie z art. 98 owej dyrektywy są jedynymi, do których mogą mieć zastosowanie obniżone stawki. Jest również bezsporne, że akt przystąpienia nie przewiduje odstępstwa w tym zakresie.
- 40 Rzeczpospolita Polska podnosi jednak, że to opodatkowanie według obniżonej stawki może być dopuszczone na podstawie art. 115 dyrektywy 2006/112. Komisja twierdzi zasadniczo, że ów przepis ma zastosowanie wyłącznie do państw członkowskich, które należały do Wspólnoty w chwili przyjęcia dyrektywy 92/77, a pomocniczo, że warunki stosowania wspomnianego art. 115 nie są spełnione w niniejszej sprawie.
- 41 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że art. 115 dyrektywy 2006/112 jest przepisem przejściowym, pierwotnie wprowadzonym w szóstej dyrektywie jako art. 28 ust. 2 lit. d) dyrektywą 92/77, który w drodze odstępstwa upoważnia państwa członkowskie, które zostały zobowiązane do dostosowania ich systemu podatku VAT do liczby i poziomu zharmonizowanego podatku VAT, do utrzymania obniżonych stawek podatku VAT, jakie mają zastosowanie do określonych towarów i usług, pod warunkiem że owe stawki miały zastosowanie w tych państwach członkowskich w dniu 1 stycznia 1991 r. Jeśli zatem chodzi o reżim o charakterze wyjątkowym i przejściowym, art. 115 dyrektywy 2006/112 powinien podlegać ścisłej wykładni (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 czerwca 2008 r. w sprawie C-462/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-4183, pkt 54).
- 42 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że odstępstwo przewidziane we wskazanym art. 115 zależy od spełnienia dwóch kumulatywnych przesłanek. Pierwsza wymaga, aby dane państwo członkowskie w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowało podatek VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112 lub przynajmniej aby system opodatkowania

posiadał te same cechy co wspólny system podatku VAT. Druga wymaga, aby w ramach tegoż opodatkowania dostawa towarów i świadczenie usług, o których mowa w omawianym artykule, podlegały w dniu 1 stycznia 1991 r. obniżonej stawce.

- 43 W odniesieniu do pierwszej przesłanki Rzeczpospolita Polska wskazała, że wprowadziła wspólny system podatku VAT do ustawodawstwa krajowego dopiero ustawą o podatku VAT. Należy zatem zbadać, czy polski podatek przewidziany przez ustawę z dnia 16 grudnia 1972 r. w wersji, jaka obowiązywała w dniu 1 stycznia 1991 r., może być uważany przynajmniej za podatek równoważny podatkowi VAT.
- 44 W tym względzie należy przypomnieć, że zasada wspólnego systemu podatku VAT zasadza się na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany. Jednakże każda transakcja podlega podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Mechanizm odliczeń został określony w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że ów podatek na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (zob. wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 21, 22).
- 45 Trybunał wyjaśnił, jakie są zasadnicze cechy podatku VAT. Pomijając kilka różnic redakcyjnych, z orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy: 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 (zob. ww. wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 28; a także wyrok 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).

- ⁴⁶ Wystarczy, żeby podatek nie wykazywał jednej ze wskazanych zasadniczych cech, aby nie mógł być uznany za podatek równoważny podatkowi VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 5 lutego 2009 r. w sprawie C-119/08 UAB Mechel Nemunas, pkt 37).
- ⁴⁷ W niniejszym wypadku, jeśli chodzi o drugą zasadniczą cechę podatku VAT, należy stwierdzić, że podczas gdy podatek VAT jest pobierany w związku z każdą kolejną czynnością na etapie sprzedaży, a jego kwota jest proporcjonalna do ceny dostarczonych towarów lub usług (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 39), to z art. 4 i 5 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. wynika, iż, wprost przeciwnie, polski podatek obowiązujący w dniu 1 stycznia 1991 r. był oparty na obrocie brutto osiągniętym przez podatnika w danym okresie.
- ⁴⁸ Jako że polski podatek był obliczany na podstawie obrotu za dany okres, nie było możliwe precyzyjne ustalenie kwoty tego podatku ewentualnie przeniesionego na klienta w związku z każdą sprzedażą towaru, tak że nie jest spełniona przesłanka proporcjonalności tej kwoty do ceny pobieranej przez podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 40).
- ⁴⁹ Następnie, w odniesieniu do czwartej zasadniczej cechy podatku VAT, należy wskazać, że wspólnotowy mechanizm podatku VAT przewiduje odliczenie od należnego podatku VAT podatku podlegającego zapłacie lub zapłaconego od wszelkich towarów

lub usług wykorzystywanych do celów czynności opodatkowanych, tak aby podatek obejmował tylko wartość dodaną na danym etapie produkcji lub dystrybucji. Tymczasem z informacji dostarczonych przez strony w odpowiedzi na pytania pisemne, które skierował do nich Trybunał, oraz dyskusji, która miała miejsce podczas rozprawy, wynika jednak, że ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. nie przewidywała prawa do odliczenia podatku naliczonego, lecz jedynie dopuszczała odliczenie od ogólnego podatku należnego obciążającego obrót podatków naliczonych obciążających określone materiały lub określone surowce. Podatek ten miał więc zastosowanie nie do wartości dodanej towarów lub usług, lecz do łącznej kwoty uzyskanych przychodów.

50 Rzeczpospolita Polska podnosi jednak, że § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1990 r. (Dz.U. z 1990 r., nr 27, poz. 156) co do zasady zwalniał z podatku obrotowego obrót ze sprzedaży wyrobów zaopatrzeniowych, inwestycyjnych i kooperacyjnych.

51 Prawdziwe jest twierdzenie, że istnienie różnic w zakresie metody, według której obliczane jest odliczenie podatku zapłaconego, nie pozbawia owego podatku zasadniczej cechy podatku VAT, jeśli wspomniane różnice mają raczej charakter techniczny i nie stanowią przeszkody, aby omawiany podatek działał w istocie w taki sam sposób jak podatek VAT. Jednocześnie jest inaczej w wypadku podatku nakładanego na działalność produkcyjną w taki sposób, że nie jest pewne, iż zostanie on ostatecznie poniesiony przez końcowego konsumenta, jak to ma miejsce w wypadku podatku konsumpcyjnego takiego jak podatek VAT (ww. wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 31).

52 Tymczasem w niniejszej sprawie, w szczególności z powodu nieprzejrzystego funkcjonowania różnych zwolnień lub opodatkowania kaskadowego, nie istnieje jakakolwiek pewność, że obciążenie polskim podatkiem obrotowym ostatecznie było ponoszone przez końcowego konsumenta w sposób charakterystyczny dla podatku konsumpcyjnego takiego jak podatek VAT, ani też, że prowadziło ono do takiego samego rezultatu.

- 53 Z powyższych rozważań wynika, że podatek obrotowy mający zastosowanie w Polsce w dniu 1 stycznia 1991 r. nie odpowiadał zasadniczym cechom podatku VAT.
- 54 Ponieważ w dniu 1 stycznia 1991 r. Rzeczpospolita Polska nie stosowała podatku VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112 ani systemu opodatkowania wykazującego zasadnicze cechy podatku VAT, nie zostały spełnione przesłanki stosowania art. 115 dyrektywy 2006/112.
- 55 Wynika z tego, że Rzeczpospolita Polska powinna była stosować standardową stawkę podatku VAT do omawianych wyrobów.
- 56 Wreszcie, w odniesieniu do intencji Rzeczypospolitej Polskiej, aby podnieść autonomiczny argument obrony, według którego stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do spornych towarów ma na celu stymulowanie przyrostu naturalnego w Polsce i przyczynia się do przyspieszenia tempa wzrostu gospodarczego w duchu strategii lizbońskiej, wystarczy stwierdzić, że taki argument natury społeczno-politycznej wprawdzie może ewentualnie uzasadniać wprowadzenie przez Radę Unii Europejskiej odstępstwa w drodze zmiany dyrektywy 2006/112, jednakże z prawnego punktu widzenia w ramach niniejszej skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego nie może uzasadniać naruszenia przez to państwo członkowskie przepisów art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112.
- 57 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że stosując obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 7% w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie przepisów art. 98 dyrektywy 2006/112 w związku z jej załącznikiem III.

W przedmiocie kosztów

⁵⁸ Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Rzeczypospolitej Polskiej kosztami postępowania, a Rzeczpospolita Polska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej w wysokości 7% w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie przepisów 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.**
- 2) **Rzeczpospolita Polska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy