Downloaded via the EU tax law app / web

Mål C?49/09

Europeiska kommissionen

mot

Republiken Polen

”Fördragsbrott – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Senare anslutning av medlemsstater – Övergångsbestämmelser – Tillämpning i tiden – Tillämpning av en reducerad skattesats – Kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Möjlighet för medlemsstaterna att under en övergångsperiod tillämpa en reducerad skattesats

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 98 och 115 samt bilaga III)

En medlemsstat underlåter att uppfylla sina skyldigheter enligt bestämmelserna i artikel 98 i rådets direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor, eftersom medlemsstaten den 1 januari 1991 varken tillämpade en mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112 eller ett skattesystem som uppvisade de väsentliga kännetecken som är utmärkande för mervärdesskatten, och således inte uppfyllde villkoren för att tillämpa artikel 115 i direktiv 2006/112.

Det undantag som föreskrivs i artikel 115 är endast tillämpligt om två kumulativa villkor är uppfyllda. Enligt det första villkoret måste den berörda medlemsstaten den 1 januari 1991 ha tillämpat en mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112 eller, åtminstone, ett beskattningssystem med samma kännetecken som det gemensamma mervärdesskattesystemet. Enligt det andra villkoret ska leveranser av de varor och tillhandahållanden av de tjänster som avses i nämnda artikel ha varit beskattade med en reducerad skattesats den 1 januari 1991.

(se punkterna 42, 54 och 57 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 28 oktober 2010 (*)

”Fördragsbrott – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Senare anslutning av medlemsstater – Övergångsbestämmelser – Tillämpning i tiden – Tillämpning av en reducerad skattesats – Kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor”

I mål C?49/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 2 februari 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av D. Triantafyllou och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Polen, företrädd av M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz och A. Rutkowska, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský och D. Šváby (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 april 2010,

och efter att den 10 juni 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Polen har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt bestämmelserna i artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

2 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har sedan den 1 januari 2007 upphävts och ersatts

av direktiv 2006/112.

3 I artikel 96 i direktiv 2006/112, som motsvarar artikel 12.3 a första stycket i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

4 I artikel 97.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15 %.”

5 I artikel 98.1 och 98.2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III. …”

6 De reducerade skattesatserna ska enligt artikel 99.1 i direktiv 2006/112 fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 procent.

7 I artikel 109 och följande artiklar i direktiv 2006/112 fastställs under vilka villkor som de där angivna medlemsstaterna, fram till dess att den slutliga ordningen har införts, får tillämpa bestämmelser om reducerade mervärdesskattesatser. Nämnda bestämmelser rör tillämpning av reducerade skattesatser som är lägre än 5 procent, bibehållande av reducerade skattesatser för andra varor och tjänster än dem som anges i bilaga III till direktiv 2006/112 och tillämpning av en reducerad skattesats som inte är lägre än 12 procent.

8 I artikel 114.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1993 var tvungna att höja den normalskattesats som gällde den 1 januari 1991 med mer än 2 procent får på leveranser av varor och på tillhandahållanden av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III tillämpa en reducerad skattesats som är lägre än minimum i artikel 99.

Vidare får de medlemsstater som avses i första stycket tillämpa en sådan skattesats på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder.”

9 I artikel 115 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder får fortsätta att tillämpa den skattesatsen på leverans av sådana varor eller tillhandahållande av sådana tjänster.”

10 I artiklarna 123–130 i kapitel 5, som har rubriken ”Tillfälliga bestämmelser”, i avdelning VIII i direktiv 2006/112, finns bestämmelser som ger vissa medlemsstater som anslöt sig till Europeiska unionen den 1 maj 2004 rätt att tillämpa ett undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet på leverans av vissa varor och en reducerad mervärdesskattesats på vissa varor.

11 Vad avser Republiken Polen föreskrivs följande i artikel 128 i direktiv 2006/112:

”1. Polen får bevilja undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet på leverans av vissa böcker och facktidskrifter till och med den 31 december 2007.

2. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats på minst 7 % på tillhandahållandet av restaurangtjänster till och med den 31 december 2007, eller fram till det att den slutliga ordning som avses i artikel 402 införs, dock längst till den tidpunkt som infaller först.

3. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 3 % på livsmedel som avses i punkt 1 i bilaga III till och med den 30 april 2008.

4. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 3 % på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av de slag som normalt är avsedda för jordbruksproduktion, men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader som avses i punkt 11 i bilaga III till och med den 30 april 2008.

5. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 7 % på tillhandahållande av tjänster, som inte tillhandahålls som ett led i socialpolitiken, för uppförande, renovering och ombyggnad av bostadshus, exklusive byggnadsmaterial, samt för leverans före första inflyttning av bostadshus eller del av bostadshus som avses i artikel 12.1 a till och med den 31 december 2007.”

12 Dessa avvikelser fastställdes inom ramen för de förhandlingar som ledde fram till akten om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EUT L 236, 2003, s. 33) (nedan kallad anslutningsakten). Undantagen återfinns i punkt 1 a–c, kapitel 9, i bilaga XII till anslutningsakten.

13 I artikel 24 i anslutningsakten föreskrivs följande:

”De bestämmelser som förtecknas i bilagorna V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII och XIV till denna anslutningsakt skall tillämpas i fråga om de nya medlemsstaterna enligt de villkor som anges i bilagorna.”

14 Bilaga XII till anslutningsakten har rubriken ”Förteckning enligt artikel 24 i anslutningsakten: Polen”. I punkt 1 i kapitel 9 i denna bilaga, som har rubriken ”Beskattning”, anges att bestämmelserna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt är tillämpliga. Nämnda punkt har följande lydelse:

”31977 L 0388: Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, …, s. 1), senast ändrat genom

– 32002 L 0038: Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7.5.2002 (EGT L 128, …, s. 41).

a) Med avvikelse från artikel 12.3 a i direktiv 77/388/EEG får Polen i) tillämpa ett undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led på leverans av vissa böcker och facktidskrifter till och med den 31 december 2007 och ii) behålla en reducerad mervärdeskattesats på minst 7 % på tillhandahållandet av restaurangtjänster till och med den 31 december 2007, dock inte längre än till utgången av den övergångsperiod som avses i artikel 28.l i direktivet.

b) Med avvikelse från artikel 12.3 a i direktiv 77/388/EEG får Polen bibehålla i) en reducerad mervärdesskattesats som inte får understiga 3 % på livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur, levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror, varor som normalt är avsedda att användas som komplement eller ersättning för livsmedel samt på tillhandahållande av varor och tjänster av de slag som normalt är avsedda för jordbruksproduktion, men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader, enligt punkterna 1 och 10 i bilaga H till direktivet, till och med den 30 april 2008, och ii) en reducerad mervärdesskattesats som inte får understiga 7 % på tillhandahållande av tjänster, som inte tillhandahålls som ett led i socialpolitiken, för uppförande, renovering och ombyggnad av bostadshus, exklusive byggnadsmaterial, samt för leverans före första inflyttning av bostadshus eller del av bostadshus, enligt artikel 4.3 a i direktivet, till och med den 31 december 2007.

c) Vid tillämpningen av artikel 28.3 b i direktiv 77/388/EEG får Polen bibehålla ett undantag från mervärdesskatt på internationella passagerartransporter, enligt punkt 17 i bilaga F till direktivet, till dess att villkoret i artikel 28.4 i direktivet är uppfyllt, dock inte längre än samma undantag tillämpas av någon av de nuvarande medlemsstaterna.”

Den nationella lagstiftningen

15 Enligt artikel 41 i lagen av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (Dz. U, 2004, nr 54, position 535), i ändrad lydelse (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) är normalskattesatsen för mervärdesskatt, med vissa undantag, 22 procent. I artikel 41.2 i denna lag anges att skattesatsen är 7 procent för de varor och tjänster som avses i lagens bilaga nr 3.

16 I positionerna 45 och 47 i bilaga nr 3 i lagen om mervärdesskatt nämns ”kläder och klädestillbehör för spädbarn” respektive ”barnskor”.

Det administrativa förfarandet

17 Kommissionen anser att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor strider mot bestämmelserna i artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet, och inledde därför ett förfarande om fördragsbrott enligt artikel 226 EG. Genom en skrivelse av den 23 mars 2007 uppmanade kommissionen Republiken Polen att inkomma med synpunkter.

18 I sitt svar av den 22 maj 2007 gjorde Republiken Polen gällande att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på de aktuella varorna utgjorde en åtgärd för att stödja familjer och uppmuntra barnafödandet i Polen, vilken samtidigt överensstämmer med målen i den så kallade Lissabonstrategin. Republiken Polen hänvisade även till att Irland, Luxemburg och Förenade kungariket tillämpar den reducerade mervärdesskattesatsen på samma varor. Slutligen anförde Republiken Polen att den ifrågasatta reducerade skattesatsen inte kunde leda till en snedvridning av konkurrensen, eftersom den endast var tillämplig under en begränsad tid.

19 Kommissionen övertygades inte av detta svar och avgav därför den 1 februari 2008 ett

motiverat yttrande till Republiken Polen i vilken medlemsstaten anmodades att vidta de nödvändiga åtgärderna för att rätta sig efter yttrandet inom två månader från mottagandet av detsamma.

20 I skrivelse av den 31 maj 2008 vidhöll Republiken Polen sin ståndpunkt.

21 Kommissionen övertygades inte av Republiken Polens argument och väckte därför förevarande talan.

Talan

Parternas argument

22 Kommissionen har kritiserat Republiken Polen för att medlemsstaten tillämpar en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor, i strid med bestämmelserna i artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet.

23 Kommissionen har erinrat om att målet med direktiv 2006/112 är att harmonisera mervärdesskatten. Eftersom en reducerad mervärdesskattesats utgör ett undantag från huvudregeln får den endast tillämpas i de konkreta och specifika situationer som anges i direktivet.

24 Kommissionen har betonat att det klart och tydligt anges i artikel 98.2 i direktiv 2006/112 att de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor i de kategorier som anges i bilaga III samt att ”kläder och klädestillbehör för spädbarn” och ”barnskor” inte anges i nämnda bilaga.

25 Den omständigheten att vissa medlemsstater har kunnat bibehålla en reducerad mervärdesskattesats på de aktuella produkterna med stöd av såväl artikel 114 som artikel 115 i direktiv 2006/112, eftersom de tillämpade en sådan skattesats den 1 januari 1991, kan inte åberopas till stöd för att även Republiken Polen har rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på nämnda varor.

26 Kommissionen har i första hand gjort gällande att artikel 115 i direktiv 2006/112 (vilken motsvarar artikel 28.2 d i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80), *ratio legis,* innebär att artikeln endast gäller för medlemsstater som var medlemmar i Europeiska gemenskapen när direktiv 92/77 antogs och ger dessa medlemsstater rätt att undantagsvis bibehålla reducerade mervärdesskattesatser under förutsättning att dessa skattesatser tillämpades i medlemsstaterna den 1 januari 1991 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 oktober 2001 i mål C?267/99, Adam, REG 2001, s. I?7467, punkt 34).

27 Kommissionen har betonat att Republiken Polen inte var en medlemsstat när direktiv 92/77 antogs och att det inte anges i anslutningsakten att denna medlemsstat får tillämpa övergångsbestämmelserna i artiklarna 114 och 115 i direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 7 mars 2002 i mål C?169/00, kommissionen mot Finland, REG 2002, s. I?2433, punkt 30).

28 I andra hand har kommissionen gjort gällande att villkoren för att tillämpa artikel 115 i direktiv 2006/112 i vilket fall som helst inte är uppfyllda.

29 För det första utgjorde den skatt som infördes genom lagen av den 16 december 1972 om omsättningsskatt (enhetlig lydelse) (Dz. U, 1983, nr 43, position 191), i dess ändrade lydelse (nedan kallad lagen av den 16 december 1972), inte mervärdesskatt, den 1 januari 1991, i den mening som avses i artikel 115 i direktiv 2006/112.

30 För det andra tillämpade inte Republiken Polen den 1 januari 1991 en reducerad skattesats på de aktuella produkterna.

31 Republiken Polen anser att den, i enlighet med unionsrätten och, i synnerhet, artikel 115 i direktiv 2006/112, har rätt att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats på de aktuella produkterna och att detta styrks av sociala överväganden som överensstämmer med unionens allmänna mål.

32 Republiken Polen har gjort gällande att om den politiska situationen i en medlemsstat vid tidpunkten för förhandlingarna rörande dess anslutning är sådan att medlemsstaten anser att det är motiverat att i anslutningsakten uttryckligen ange de undantagskategorier som är extra känsliga ur ett socialt perspektiv eller som har gett upphov till en intensiv debatt inför anslutningen, stödjer detta likväl inte uppfattningen att artikel 115 i direktiv 2006/112 inte kan tillämpas på en medlemsstat som inte har låtit återge innehållet i nämnda undantagskategorier i villkoren i anslutningsakten.

33 Republiken Polen har bekräftat att en reducerad skattesats tillämpades på försäljning av varor, däribland kläder och barnskor, den 1 januari 1991 i Polen, i enlighet med bestämmelserna i lagen av den 16 december 1972 om omsättningsskatt. Det polska mervärdesskattesystemet, vilket infördes genom lagen av den 8 januari 1993 om skatt på varor och tjänster (Dz. U, 1993, nr 11, position 50), i ändrad lydelse, ligger mycket nära unionens mervärdesskattesystem, eftersom det systemet ligger till grund för det polska systemet. Republiken Polen har följaktligen alltid tillämpat en reducerad skattesats om 7 procent på dessa varor. Polen uppfyller således villkoren för att tillämpa artikel 28.2 d i sjätte direktivet, och, såsom en följd av detta, artikel 115 i direktiv 2006/112, trots att denna bestämmelse inte återges i anslutningsakten.

34 Kommissionens argument rörande den omständigheten att anslutningsakten inte innehåller några bestämmelser som motsvarar innehållet i artikel 115 i direktiv 2006/112 för de aktuella varorna, trots att den innehåller bestämmelser av detta slag vad avser tillämpningen av en reducerad skattesats på restaurangtjänster och bostäder, utgör ett *e contrario*-argument, vilket inte kan godtas. Enligt Republiken Polen går det inte att – av den omständigheten att vissa bestämmelser, i vilka de varor och tjänster som omfattas av en reducerad mervärdesskattesats på grund av undantag från bestämmelserna i sjätte direktivet nämns, återges i bestämmelserna i anslutningsakten – dra slutsatsen att denna skattesats inte kan tillämpas på andra varor och tjänster, vilka uteslutande omnämns i bestämmelser i sekundärrätten. Återgivande i anslutningsakten av bestämmelser i sekundärrätten har endast en förklarande betydelse.

35 Om ”nya” medlemsstater inte hade rätt att tillämpa artikel 115 i direktiv 2006/112 skulle ”gamla” medlemsstater gynnas. Väsentliga skillnader i beskattningsnivån – i storleksordningen 10 procent i mervärdesskattesats – skulle leda till prisskillnader mellan samma produkter i olika medlemsstater, vilket, i enlighet med skälen 4 och 7 i detta direktiv, skulle snedvrida konkurrensen inom gemenskapen.

36 Republiken Polen anser att den av sociala skäl som sammanfaller med unionens mål bör få behålla en reducerad mervärdesskattesats. Nämnda mål avser inte bara ekonomisk tillväxt, utan även sociala framsteg.

37 Målet med avvikelserna från bestämmelserna i direktiv 2006/112 är, såsom framgår av skäl 6 i detta direktiv och av rättspraxis, att så långt som möjligt begränsa de negativa effekterna för ekonomin och samhället av en alltför inskränkande harmonisering (se, analogt, dom av den 6 juli 2006 i mål C?251/05, Talacre Beach Caravan Sales, REG 2006, s. I?6269, punkt 22, och av den 10 april 2008 i mål C?309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I?2283, punkt 24).

38 Republiken Polen har i detta hänseende erinrat om att den redan under det administrativa förfarandet framhöll att det var mycket viktigt att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats på de aktuella produkterna med tanke på den ekonomiska tillväxten i Polen, men framför allt med tanke på de lösningar som syftar till att på ett effektivt sätt uppmuntra ett ökat barnafödande i Polen.

Domstolens bedömning

39 Det är utrett att Republiken Polen, vid utgången av den tidsfrist som angavs i det motiverade yttrandet, tillämpade en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på de aktuella varorna och att dessa inte ingår i de kategorier av varor och tjänster som anges i bilaga III till direktiv 2006/112, vilka, enligt artikel 98 i detta direktiv, är de enda på vilka de reducerade skattesatserna får tillämpas. Det är likaså utrett att Polens anslutningsakt inte innehåller något undantag i detta avseende.

40 Republiken Polen har emellertid gjort gällande att nämnda beskattning med en reducerad skattesats kan tillåtas med stöd av artikel 115 i direktiv 2006/112. Kommissionen har i första hand gjort gällande att denna bestämmelse endast är tillämplig på stater som var medlemmar i gemenskapen när direktiv 92/77 antogs och, i andra hand, att villkoren för att tillämpa nämnda artikel 115 inte är uppfyllda i förevarande fall.

41 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 115 i direktiv 2006/112 är en övergångsbestämmelse, vilken ursprungligen infördes i sjätte direktivet såsom artikel 28.2 d genom direktiv 92/77. Den bestämmelsen gav medlemsstaterna, vilka var skyldiga att anpassa sina mervärdesskattesystem till antalet och nivån på de harmoniserade mervärdesskatterna, undantagsvis rätt att behålla de reducerade mervärdesskattesatser som de tillämpade på vissa produkter och tjänster, under förutsättning att dessa skattesatser tillämpades i medlemsstaterna den 1 januari 1991. Eftersom det rör sig om en undantags- och övergångsbestämmelse ska artikel 115 i direktiv 2006/112 tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 12 juni 2008 i mål C?462/05, kommissionen mot Portugal, REG 2008, s. I?4183, punkt 54).

42 Det är härvid tillräckligt att notera att det undantag som föreskrivs i artikel 115 endast är tillämpligt om två kumulativa villkor är uppfyllda. Enligt det första villkoret måste den berörda medlemsstaten den 1 januari 1991 ha tillämpat en mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112 eller, åtminstone, ett beskattningssystem med samma kännetecken som det gemensamma mervärdesskattesystemet. Enligt det andra villkoret ska leveranser av de varor och tillhandahållanden av de tjänster som avses i nämnda artikel ha varit beskattade med en reducerad skattesats den 1 januari 1991.

43 Vad gäller det första villkoret har Republiken Polen uppgett att det gemensamma mervärdesskattesystemet införlivades med den nationella lagstiftningen först genom lagen om mervärdesskatt. Det ska därför prövas huruvida den polska skatt som föreskrivs i lagen av den 16 december 1972, i den version som var i kraft den 1 januari 1991, i vart fall, kan anses utgöra en skatt som motsvarar mervärdesskatt.

44 Det ska i detta hänseende erinras om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt

vilar på principen att varor och tjänster – till och med detaljhandelsledet – ska beskattas med en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell i förhållande till varornas eller tjänsternas pris, oavsett antalet transaktioner som äger rum i produktions- och distributionskedjan före det led där skatt tas ut. Mervärdesskatt på varje transaktion är dock endast utkrävbar efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som ingår i priset. Avdragssystemet har utformats så, att beskattningsbara personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att betala. Detta innebär att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och i sista hand bärs av slutkonsumenten (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C?475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I?9373, punkterna 21 och 22).

45 Domstolen har preciserat mervärdesskattens väsentliga kännetecken. Oaktat några redaktionella skillnader framgår det av rättspraxis att mervärdesskatten har fyra väsentliga kännetecken: Mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den beskattningsbara personen har erhållit som ersättning för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den beskattningsbara personen får från den skatt som ska betalas göra avdrag för den skatt som har betalats i föregående led, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i det ledet och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (domen i det ovannämnda målet Banca popolare di Cremona, punkt 28, och av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C?283/06 och C?312/06, KÖGÁZ m.fl., REG 2007, s. I?8463, punkt 37).

46 Det räcker med att en skatt saknar ett av dessa väsentliga kännetecken för att den inte ska anses motsvara en mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 5 februari 2009 i mål C?119/08, UAB Mechel Nemunas, REG 2009, punkt 37).

47 Vad gäller det andra väsentliga kännetecknet för mervärdesskatt konstaterar domstolen att mervärdesskatt tas ut vid varje transaktion i försäljningsledet, och att mervärdesskattens belopp är proportionellt i förhållande till priset för tillhandahållna varor eller tjänster (se domen i det ovannämnda målet KÖGÁZ m.fl., punkt 39). Av artiklarna 4 och 5 i lagen av den 16 december 1972 följer emellertid att den polska skatt som tillämpades den 1 januari 1991 grundade sig på den skattskyldiges bruttoomsättning under en viss period.

48 Eftersom den polska skatten således beräknades på grundval av omsättningen under en viss period, var det inte möjligt att exakt ange det skattebelopp som eventuellt övervältrades på kunden varje gång denne köpte en vara. Kravet på att detta belopp ska vara proportionellt i förhållande till det pris som tas ut av den beskattningsbara personen var således inte uppfyllt (se domen i det ovannämnda målet KÖGÁZ m.fl., punkt 40).

49 Vad gäller det fjärde väsentliga kännetecknet för mervärdesskatt noterar domstolen vidare att avdrag ska göras enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet för skatt som ska betalas eller som har betalats för varor eller tjänster som används i samband med beskattningsbara transaktioner, så att skatten endast belastar det mervärde som har tillförts i ett visst led i produktions- eller distributionskedjan. Av de uppgifter som parterna har lämnat som svar på domstolens skriftliga frågor och vid förhandlingen framgår att lagen av den 16 december 1972 om omsättningsskatt inte föreskrev någon rätt att göra avdrag för ingående skatt, utan enbart en rätt att göra avdrag för ingående skatt på vissa material eller råvaror från den allmänna utgående omsättningsskatten. Nämnda skatt tillämpades således inte på varornas eller tjänsternas mervärde, utan på den totala inkomsten.

50 Republiken Polen har likväl gjort gällande att enligt artikel 9 i finansministerns förordning av den 17 april 1990 (Dz. U, 1990, nr 27, position 156), undantogs i princip försäljning av

anläggningstillgångar, investeringsvaror och förädlingsprodukter från omsättningsskatten.

51 Det är visserligen riktigt att en skatt inte kan anses sakna ett av mervärdesskattens väsentliga kännetecken på grund av att det förekommer skillnader med avseende på metoden för beräkning av avdrag för den skatt som redan betalats, om dessa skillnader snarast är av teknisk art och inte hindrar denna skatt från att i huvudsak fungera på samma sätt som mervärdesskatten. Detsamma gäller emellertid inte för en skatt som tas ut på produktionsverksamhet på ett sätt som innebär att det inte är säkert att den i likhet med en sådan konsumtionsskatt som mervärdesskatten i slutändan bärs av slutkonsumenten (domen i det ovannämnda målet Banca popolare di Cremona, punkt 31).

52 Bland annat på grund av det svårgenomträngliga systemet med olika undantag och kaskadbeskattningar är det i förevarande fall inte säkert att den polska omsättningsskatten slutligen vältrades över på slutkonsumenterna på det sätt som är utmärkande för en konsumtionsskatt såsom mervärdesskatten eller att den hade samma följder som sistnämnda skatt.

53 Av dessa överväganden följer att den omsättningsskatt som tillämpades i Polen den 1 januari 1991 inte hade de kännetecken som är utmärkande för mervärdesskatten.

54 Eftersom Republiken Polen den 1 januari 1991 varken tillämpade en mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112 eller ett skattesystem som uppvisade de väsentliga kännetecken som är utmärkande för mervärdesskatten, är villkoren för att tillämpa artikel 115 i direktiv 2006/112 inte uppfyllda.

55 Av detta följer att Republiken Polen borde ha tillämpat den normala mervärdesskattesatsen på de aktuella produkterna.

56 Slutligen, i den mån som Republiken Polen har åberopat en självständig försvarsgrund enligt vilken tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på de aktuella varorna syftade till att öka födelsetalen i Polen och bidrog till att öka den ekonomiska tillväxttakten i enlighet med Lissabonstrategin, är det tillräckligt att konstatera att med avseende på förevarande talan om fördragsbrott kan ett sådant argument av socialpolitisk natur – vilket eventuellt kan motivera att Europeiska unionens råd beviljar en avvikelse genom en ändring av direktiv 2006/112 – inte rättsligen motivera att den aktuella medlemsstaten åsidosätter bestämmelserna i artikel 98.2 i direktiv 2006/112.

57 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att Republiken Polen har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt bestämmelserna i artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor.

Rättegångskostnader

58 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Polen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Polen har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Republiken Polen har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt bestämmelserna i artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med bestämmelserna i bilaga III till det direktivet, genom att**

tillämpa en reducerad mervärdesskattesats om 7 procent på leverans, import och gemenskapsinterna förvärv av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor.

2) **Republiken Polen ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.