DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. oktober 2010 *

I sag C-49/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 2. februar 2009,

Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Republikken Polen ved M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz og A. Rutkowska, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

* Processprog: polsk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, og J. Malenovský,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. april 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. juni 2010,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand for Domstolen om, at det fastslås, at Republikken Polen har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 98 i og bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november

2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), i forening, idet den har anvendt en nedsat merværdiafgiftssats (herefter »moms«) på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af babytøj og beklædningstilbehør til babyer samt børnefodtøj.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

2 Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 Artikel 96 i direktiv 2006/112, der svarer til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), er affattet således:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

4 Artikel 97, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter følgende:

»Fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2010 må normalsatsen ikke være mindre end 15%.«

5 Samme direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III. […]«

6 I henhold til artikel 99, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsættes de nedsatte satser som en procentsats af afgiftsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%.

7 Artikel 109 ff. i direktiv 2006/112 fastsætter de betingelser, hvorunder medlemsstaterne, så længe den endelige ordning ikke er indført, kan træffe forskellige foranstaltninger på området for nedsatte momssatser. Disse foranstaltninger vedrører anvendelsen af nedsatte satser, som er mindre end 5%, opretholdelse af nedsatte satser på andre varer og ydelser end dem, der er anført i bilag III til direktiv 2006/112, eller videre anvendelsen af en nedsat sats, der ikke er mindre end 12%.

8 Artikel 114, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1993 skulle forhøje den normalsats, de anvendte pr. 1. januar 1991, med mere end 2%, kan for levering af de i bilag III anførte kategorier af varer og ydelser anvende en nedsat sats, som er lavere end det i artikel 99 fastsatte minimum.

Endvidere kan de i første afsnit omhandlede medlemsstater anvende en sådan sats på restaurationsydelser, børnebeklædning og børnefodtøj samt på boligsektoren.«

9 Artikel 115 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 anvendte en nedsat sats på restaurationsydelser, børnebeklædning og børnefodtøj eller på boligsektoren, kan fortsat anvende en sådan sats på levering af disse varer og ydelser.«

10 I afsnit VIII i direktiv 2006/112 med overskriften »Midlertidige bestemmelser«, indeholder kapitel 5 i artikel 123-130 bestemmelser, der giver visse medlemsstater, der tiltrådte Den Europæiske Union den 1. maj 2004, ret til at anvende en fritagelse med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms for visse varer samt at anvende en nedsat sats på visse varer.

11 For så vidt angår Republikken Polen er følgende fastsat i artikel 128 i direktiv 2006/112:

»1. Polen kan anvende en fritagelse med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms for visse bøger og specialiserede tidsskrifter indtil den 31. december 2007.

2. Polen kan fortsat anvende en nedsat sats på mindst 7% på restaurationsydelser indtil den 31. december 2007 eller indtil indførelsen af den endelige ordning, der er nævnt i artikel 402, afhængig af hvilken dato der kommer først.

3. Polen kan fortsat anvende en nedsat sats på mindst 3% på leverancer af fødevarer, der er omhandlet i bilag III, punkt 1, indtil den 30. april 2008.

4. Polen kan fortsat anvende en nedsat sats på mindst 3% på leverancer af varer og ydelser af en slags, der normalt er bestemt til brug i landbrugsproduktionen, med undtagelse af kapitalgoder såsom maskiner eller bygninger, der omhandles i bilag III, punkt 11, indtil den 30. april 2008.

5. Polen kan fortsat anvende en nedsat sats på mindst 7% på levering af ydelser, som ikke er led i en socialpolitik, til bygning, renovering og forandring af beboelse, med undtagelse af byggematerialer, og på levering inden første indflytning af boliger eller dele af boliger som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a), indtil den 31. december 2007.«

12 Disse undtagelser blev vedtaget inden for rammerne af forhandlingerne forud for indgåelsen af akten vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EUT 2003 L 236, s. 33, herefter »tiltrædelsesakten«). Undtagelserne findes i kapitel 9, nr. 1), litra a)-c), i bilag XII til tiltrædelsesakten.

13 Tiltrædelsesaktens artikel 24 har følgende ordlyd:

»De foranstaltninger, der opregnes i bilag V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII og XIV til denne akt, gælder for de nye medlemsstater på betingelserne i de nævnte bilag.«

14 Tiltrædelsesaktens bilag XII har overskriften »Liste omhandlet i artikel 24 i tiltrædelsesakten: Polen«. Kapitel 9 i dette bilag, der har overskriften »Fiskale bestemmelser«, indeholder et nr. 1), hvorefter bestemmelserne i den fælles momsordning erklæres anvendelig med følgende ord:

»31977 L 0388: Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 […], s. 14), senest ændret ved:

— 32002 L 0038: Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 (EFT L 128 […], s. 41).

a) Uanset artikel 12, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388/EØF kan Polen a) indrømme afgiftsfritagelser med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift for visse bøger og specialiserede tidsskrifter indtil den 31. december 2007 og b) opretholde en reduceret momssats på mindst 7% på restaurationsydelser indtil den 31. december 2007, eller indtil udløbet af den overgangsperiode, der er nævnt i artikel 28, stk. 1, i direktivet, afhængig af hvilken dato der kommer først.

b) Uanset artikel 12, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388/EØF kan Polen opretholde (i) en reduceret momssats på mindst 3% på fødevarer (herunder drikkevarer, men ikke alkoholholdige drikkevarer), der er bestemt til konsum eller foder; levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til brug ved tilberedning af fødevarer; produkter, der normalt er bestemt til supplement eller erstatning af fødevarer; og på leverancer af varer og tjenesteydelser af en slags, der normalt er bestemt til brug i landbrugsproduktionen, med undtagelse af kapitalgoder såsom maskiner eller bygninger, der omhandles i direktivets bilag H, punkt 1 og 10, indtil den 30. april 2008 og (ii) en reduceret momssats på mindst 7% på levering af tjenesteydelser, der ikke ydes som led i socialpolitikken, til bygning, renovering og forandring af beboelse, med undtagelse af byggematerialer, og på levering inden første indflytning af boliger eller dele af boliger som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), indtil den 31. december 2007.

c) Med henblik på anvendelse af artikel 28, stk. 3, litra b), i direktiv 77/388/EØF kan Polen opretholde en momsfritagelse for international personbefordring som omhandlet i punkt 17 i bilag F til direktivet, indtil betingelsen i direktivets artikel 28, stk. 4, er opfyldt, eller indtil ingen af de nuværende medlemsstater er omfattet af samme fritagelse, alt efter hvilken begivenhed der indtræffer først.«

Nationale bestemmelser

15 I henhold til artikel 41 i den polske merværdiafgiftslov af 11. marts 2004 (Dz. U nr. 54, position 535, med senere ændringer, herefter »momsloven«) er den normale momssats 22%, hvorfra der imidlertid kan gøres undtagelser. Således fastsættes der i momslovens artikel 41, stk. 2, en sats på 7% for de i lovens bilag 3 nævnte varer og tjenester.

16 I momslovens bilag 3 anføres under punkt 45 »beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til babyer«, og under punkt 47 anføres »børnefodtøj«.

Den administrative procedure

17 Da Kommissionen var af den opfattelse, at anvendelsen af en nedsat sats på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af babytøj og beklædningstilbehør til babyer samt børnefodtøj er i strid med bestemmelserne i artikel 98 i og bilag III til direktiv 2006/112 i forening, har den besluttet at indlede traktatbrudsproceduren i artikel 226 EF. I åbningsskrivelse af 23. marts 2007 opfordrede den Republikken Polen til at fremkomme med sine bemærkninger.

18 I sit svar af 22. maj 2007 gjorde Republikken Polen gældende, at anvendelsen af en nedsat momssats på de pågældende varer er blandt de foranstaltninger, der har til formål at støtte familierne og at fremme fødselsraten i Polen, der samtidig er blandt de formål, der forfølges med »Lissabonstrategien«. Republikken Polen har ligeledes henvist til anvendelsen af nedsatte momssatser for samme varer i Irland, Luxembourg

og Det Forenede Kongerige. Endelig har den gjort gældende, henset til den tidsbegrænsning, der gælder for anvendelsen af den anfægtede nedsatte sats, at der ikke kan være tale om konkurrencefordrejning.

19 Da Kommissionen ikke var enig i denne besvarelse, fremsatte den den 1. februar 2008 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede Republikken Polen til inden for en frist på to måneder at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at efterkomme udtalelsen.

20 Ved skrivelse af 31. maj 2008 gentog Republikken Polen sit standpunkt.

21 Da Republikken Polens argumenter ikke har ændret Kommissionens opfattelse, har den besluttet at anlægge den foreliggende sag.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

22 Kommissionen foreholder Republikken Polen, at den anvender en nedsat momssats på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af babytøj og beklædningstilbehør til babyer samt børnefodtøj i strid med bestemmelserne i artikel 98 i og bilag III til direktiv 2006/112 i forening.

23 Kommissionen har henvist til, at formålet med direktiv 2006/112 er at harmonisere momsen. Den nedsatte momssats er en undtagelse til reglen, hvorfor dens anvendelse skal begrænses til konkrete, specifikke situationer, der tydeligt er nævnt i dette direktiv.

24 Kommissionen har understreget, at artikel 98, stk. 2, i direktiv 2006/112 utvetydigt fastsætter, at de nedsatte satser kun må anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III, og at hverken »babytøj og beklædningstilbehør til babyer« eller »børnefodtøj« er nævnt heri.

25 Den omstændighed, at visse medlemsstater har fastholdt en nedsat momssats for de pågældende varer på grundlag af såvel artikel 114 som artikel 115 i direktiv 2006/112, hvis de anvendte en sådan sats den 1. januar 1991, er ikke et argument for, at Republikken Polen ligeledes kan anvende en nedsat momssats på disse varer.

26 Kommissionen har principalt gjort gældende, at artikel 115 i direktiv 2006/112, som svarer til artikel 28, stk. 2, litra d), i sjette direktiv, som ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 (EFT L 316, s. 1), i kraft af sin ratio legis udelukkende retter sig til de medlemsstater, der var medlemmer af Det Europæiske Fællesskab på tidspunktet for vedtagelsen af direktiv 92/77, og giver de sidstnævnte tilladelse til, undtagelsesvis, at opretholde de nedsatte momssatser, forudsat at disse satser var gældende i disse medlemsstater den 1. januar 1991 (jf. i denne retning dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 34).

27 Kommissionen har understreget, at Republikken Polen ikke var en medlemsstat på tidspunktet for vedtagelsen af direktiv 92/77, og at tiltrædelsesakten ikke fastsætter, at denne medlemsstat kan drage fordel af de overgangsbestemmelser, der er fastsat i artikel 114 og 115 i direktiv 2006/112 (jf., analogt, dom af 7.3.2002, sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 2433, præmis 30).

28 Subsidiært har Kommissionen gjort gældende, at betingelserne for anvendelse af artikel 115 i direktiv 2006/112 under alle omstændigheder ikke er opfyldt.

29 Dels var — den 1. januar 1991 — den afgift, der er fastsat i lov af 16. december 1972 om omsætningsafgift (konsolideret udgave, Dz. U af 1983, nr. 43, position 191, med senere ændringer, herefter »loven af 16. december 1972«), ikke moms som omhandlet i artikel 115 i direktiv 2006/112.

30 Dels anvendte Republikken Polen ikke en nedsat sats på de pågældende varer den 1. januar 1991.

31 Republikken Polen har gjort gældende, at den i overensstemmelse med EU-retten, og navnlig artikel 115 i direktiv 2006/112, har ret til at opretholde en nedsat momssats for de pågældende varer, og at denne mulighed støttes af sociale hensyn, der er i overensstemmelse med Unionens generelle mål.

32 Republikken Polen har understreget, at selv om den politiske situation i en medlemsstat på tidspunktet for tiltrædelsesforhandlingerne kan bevirke, at denne medlemsstat i tiltrædelsestraktaten udtrykkeligt angiver de fritagelsesgrupper, der er særligt

følsomme ud fra et socialt synspunkt, eller som kræver en grundig diskussion inden tiltrædelsen, kan dette imidlertid ikke gøres gældende til støtte for synspunktet om, at det ikke er muligt at gøre artikel 115 i direktiv 2006/112 gældende for en medlemsstat, der ikke har gentaget indholdet heraf i betingelserne i tiltrædelsesakten.

33 Republikken Polen har anført, at der i Polen den 1. januar 1991 gjaldt en nedsat sats for salg af varer, herunder børnebeklædning og børnefodtøj, i overensstemmelse med bestemmelserne i lov af 16. december 1972. Momsmekanismen i Polen, der blev indført efterfølgende med ikrafttrædelsen af lov af 8. januar 1993 om afgift på varer og tjenesteydelser (Dz. U nr. 11, position 50, med senere ændringer), var meget tæt på den mekanisme, der gjaldt i Unionen, idet loven fulgte opbygningen heraf. Republikken Polen har således altid anvendt en nedsat sats på 7% på disse varer. Den opfylder således betingelserne for anvendelse i artikel 28, stk. 2, litra d), i sjette direktiv, og følgelig i artikel 115 i direktiv 2006/112, selv om denne bestemmelse ikke er gengivet i tiltrædelsesakten.

34 Kommissionens argument, hvorefter tiltrædelsesakten ikke indeholder bestemmelser svarende til ordlyden af artikel 115 i direktiv 2006/112 for de pågældende varer, mens den indeholder bestemmelser herom for så vidt angår anvendelsen af en nedsat sats på restaurationsydelser og boligsektoren, er en modsætningsslutning, der ikke kan lægges til grund. Ifølge Republikken Polen kan det ikke udledes af den omstændighed, at visse bestemmelser, der nævner varer og tjenesteydelser, der er omfattet af en nedsat momsstats på grundlag af undtagelser til bestemmelserne i sjette direktiv, er gentaget i bestemmelserne i tiltrædelsesakten, at andre varer og tjenesteydelser, der udelukkende er nævnt i afledt ret, ikke kan være underlagt denne sats. Gengivelsen af bestemmelserne i afledt ret i en tiltrædelsesakt kan udelukkende anses for deklaratorisk.

35 Såfremt de »nye« medlemsstater nægtes muligheden for at anvende artikel 115 i direktiv 2006/112, ville det have til virkning at give de »gamle« medlemsstater en fordel. Væsentlige forskelle for så vidt angår afgiftsniveauet — i størrelsesordnen 10% i momssatsen — vil føre til forskelle i pris for de samme varer i de forskellige medlemsstater, hvilket i overensstemmelse med fjerde og syvende betragtning til dette direktiv vil fordreje konkurrencen i Fællesskabet.

36 Republikken Polen har gjort gældende, at opretholdelsen af en nedsat momssats bør tillades af sociale grunde, der er sammenfaldende med Unionens formål, som ikke blot er økonomisk vækst, men ligeledes social fremgang.

37 Formålet med undtagelserne til bestemmelserne i direktiv 2006/112 er, således som det fremgår af sjette betragtning hertil og af retspraksis, i videst muligt omfang at reducere de negative virkninger for økonomien og samfundet af en alt for restriktiv harmonisering (jf., analogt, dom af 6.7.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, præmis 22, og af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 24).

38 I denne henseende har Republikken Polen henvist til, at den allerede under den administrative procedure har understreget, at opretholdelsen af en nedsat momssats på de pågældende varer er ekstremt vigtig af hensyn til dens økonomiske vækst, men navnlig også som et middel til på effektiv vis at fremme fødselsraten i Polen.

Domstolens bemærkninger

39 Det er ubestridt, at Republikken Polen på tidspunktet for udløbet af den i den begrundede udtalelse fastsatte frist anvendte en nedsat momssats på 7% på de pågældende varer, og at disse ikke er blandt de kategorier af varer og tjenester, der findes i bilag III til direktiv 2006/112, som ifølge dette direktivs artikel 98 er de eneste, hvorpå en nedsat sats kan anvendes. Det er ligeledes ubestridt, at tiltrædelsesakten ikke fastsætter en undtagelse i denne henseende.

40 Republikken Polen har imidlertid gjort gældende, at denne beskatning med en nedsat sats kan tillades i henhold til artikel 115 i direktiv 2006/112. Kommissionen har principalt gjort gældende, at denne bestemmelse kun finder anvendelse på de medlemsstater, der var medlemmer af Fællesskabet på tidspunktet for vedtagelsen af direktiv 92/77, og subsidiært, at betingelserne for anvendelse af nævnte artikel 115 ikke er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

41 Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 115 i direktiv 2006/112 er en overgangsbestemmelse, der oprindeligt blev indsat i sjette direktiv som artikel 28, stk. 2, litra d), ved direktiv 92/77, der undtagelsesvis giver medlemsstaterne, der havde pligt til at tilpasse deres momsordning til satsen og niveauet for den harmoniserede moms, tilladelse til at opretholde de nedsatte momssatser, som de anvendte på visse varer og tjenester, forudsat at disse satser var gældende i disse medlemsstater den 1. januar 1991. Da det drejer sig om en undtagelses- og overgangsordning, skal artikel 115 i direktiv 2006/112 fortolkes strengt (jf., analogt, dom af 12.6.2008, sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 4183, præmis 54).

42 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at den undtagelse, der er fastsat i artikel 115, er betinget af, at to kumulative anvendelsesbetingelser er opfyldt. Den første kræver, at den pågældende medlemsstat den 1. januar 1991 anvendte moms som omhandlet i direktiv 2006/112 eller i det mindste en afgiftsordning med samme

kendetegn som den fælles momsordning. Den anden betingelse kræver, at der, inden for rammerne af denne afgiftsordning, den 1. januar 1991 blev anvendt en nedsat sats på levering af varer og tjenester som omhandlet i denne artikel.

43 Hvad angår den første betingelse har Republikken Polen oplyst, at den først indførte den fælles momsordning i national ret ved momsloven. Det skal således undersøges, om den polske afgift, der var fastsat i lov af 16. december 1972, i den affattelse, der var gældende den 1. januar 1991, i det mindste kan anses for en afgift svarende til moms.

44 Det skal i denne henseende bemærkes, at det fælles momssystem bygger på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares merværdiafgift med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer. Fradragsmekanismen er udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt goderne eller tjenesteydelserne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger (jf. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 21 og 22).

45 Domstolen har præciseret, hvad der er momsens væsentligste kendetegn. På trods af visse forskelle i formuleringen fremgår det af Domstolens praksis, at der er fire sådanne kendetegn: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage

de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. dommen i sagen Banca popolare di Cremona, præmis 28, samt dom af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 37).

46 Det er tilstrækkeligt, at en afgift ikke har et af de nævnte væsentligste kendetegn, for at den ikke kan anses for svarende til momsen (jf. i denne retning kendelse af 5.2.2009, sag C-119/08, UAB Mechel Nemunas, Sml. I, s. 12, præmis 37).

47 I det foreliggende tilfælde skal det, for så vidt angår momsens andet væsentligste kendetegn, for det første fastslås, at mens moms opkræves af de enkelte transaktioner i omsætningsleddet, og dens beløb skal være proportionalt med prisen på de leverede goder eller tjenesteydelser (jf. dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 39), fremgår det af artikel 4 og 5 i lov af 16. december 1972, at den polske afgift, der var gældende den 1. januar 1991, derimod var fastsat på grundlag af den bruttoomsætning, som den afgiftspligtige havde i en bestemt periode.

48 Eftersom den polske afgift beregnes på grundlag af en periodisk omsætning, er det ikke muligt at fastlægge nøjagtigt, hvilket beløb der eventuelt væltes over på kunden i forbindelse med hvert enkelt salg af goder eller hver enkelt levering af tjenesteydelser, og betingelsen om, at beløbet skal være proportionalt med de af den afgiftspligtige krævede priser, er således ikke opfyldt (jf. dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., præmis 40).

49 Hvad angår det fjerde af momsens væsentligste kendetegn skal det videre bemærkes, at mens den fælles momsordning fastsætter en ret til fradrag for den moms, som skyldes eller er erlagt for goder eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, for at afgiften kun skal omfatte merværdien på et givent

tidspunkt i produktionen eller distributionen, fremgår det af de oplysninger, der er givet af parterne som svar på Domstolens skriftlige spørgsmål og under retsmødet, at lov af 16. december 1972 ikke gav ret til fradrag af indgående afgift, men kun gav ret til fradrag i den generelle afgift, der påhvilede den udgående omsætning, for indgående afgift på visse materialer eller visse råvarer. Denne afgift fandt således ikke anvendelse på varernes eller tjenesternes merværdi, men på de samlede indtægter.

50 Republikken Polen har imidlertid gjort gældende, at artikel 9 i finansministerens bekendtgørelse af 17. april 1990 (Dz. U, nr. 27, position 156) i princippet fritog salget af forsynings-, investerings- og efterbehandlingsgoder fra omsætningsafgiften.

51 Det bemærkes imidlertid, at selv om det er korrekt, at den omstændighed, at der er forskelle med hensyn til beregningsmåden for fradrag af allerede betalt afgift, ikke kan indebære, at en afgift berøves et væsentligt kendetegn ved momsen, hvis sådanne forskelle fortrinsvis er af teknisk art, og de ikke er til hinder for, at denne afgift i det væsentlige virker på samme måde som moms, så gælder det tilsvarende derimod ikke en afgift, som pålægges indtægtsgivende virksomhed på en sådan måde, at det ikke er sikkert, at den, ligesom en forbrugsafgift som moms, i sidste instans bæres af den endelige forbruger (dommen i sagen Banca popolare di Cremona, præmis 31).

52 I den foreliggende sag er der, bl.a. på grund af den uklare virkemåde af de forskellige former for fritagelser eller flerledsbeskatning i flere led, ingen sikkerhed for, at den polske omsætningsafgiftsbelastning definitivt overvæltes på den endelige forbruger på en måde, der er karakteristisk for en forbrugsafgift som momsen, eller at denne afgiftsbelastning fører til samme resultater som denne sidstnævnte.

53 Det følger af disse betragtninger, at den omsætningsafgift, der fandt anvendelse i Polen den 1. januar 1991, ikke har de væsentligste kendetegn ved momsen.

54 Da Republikken Polen den 1. januar 1991 hverken anvendte moms som omhandlet i direktiv 2006/112 eller en afgiftsordning med de væsentligste kendetegn ved momsen, er betingelserne for anvendelse af artikel 115 i direktiv 2006/112 ikke opfyldt.

55 Det følger heraf, at Republikken Polen skulle have anvendt den normal momssats på de pågældende varer.

56 Endelig og for så vidt som Republikken Polen har fremsat et selvstændigt forsvar, hvorefter anvendelsen af en nedsat momssats på de pågældende varer har til formål at fremme fødselsraten i Polen og at bidrage til at øge rytmen i den økonomiske vækst i Lissabonstrategiens ånd, er det tilstrækkeligt at fastslå, at et sådant argument er af socialpolitisk art, der — om end det eventuelt kan begrunde, at Rådet for Den Europæiske Union indrømmer en undtagelse i form af en ændring af direktiv 2006/112 — derimod ikke ud fra et retligt synspunkt, inden for rammerne af det foreliggende traktatbrudssøgsmål, kan begrunde, at denne medlemsstat tilsidesætter bestemmelserne i artikel 98, stk. 2, i direktiv 2006/112.

57 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at Republikken Polen har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 98 i og bilag III til direktiv 2006/112 i forening, idet den har anvendt en nedsat momssats på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af babytøj og beklædningstilbehør til babyer samt børnefodtøj.

Sagens omkostninger

58 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Polen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) Republikken Polen har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 98 i og bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, i forening, idet den har anvendt en nedsat merværdiafgiftssats på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af babytøj og beklædningstilbehør til babyer samt børnefodtøj.

2) Republikken Polen betaler sagens omkostninger.

Underskrifter