UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä lokakuuta 2010 *

Asiassa C-49/09,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 2.2.2009,

Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Puolan tasavalta, asiamiehinään M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz ja A. Rutkowska,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby (esittelevä tuomari), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, ja J. Malenovský,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.4.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.6.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Puolan tasavalta on jättänyt noudattamatta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 98 artiklan ja liitteen III

mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut 7 prosentin suuruista alennettua arvonlisäverokantaa vauvojen vaatteiden ja vaatetustarvikkeiden sekä lastenjalkineiden luovutuksiin, tuontiin ja yhteisöhankintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

2 Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 Direktiivin 2006/112 96 artiklassa, joka vastaa kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

4 Direktiivin 2006/112 97 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yleisen verokannan on oltava 1 päivästä tammikuuta 2006 31 päivään joulukuuta 2010 vähintään 15 prosenttia.”

5 Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. – –”

6 Alennetut verokannat on direktiivin 2006/112 99 artiklan 1 kohdan mukaan vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruiseksi prosenttiosuudeksi veron perusteesta.

7 Direktiivin 2006/112 109 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetään edellytyksistä, joiden täyttyessä tietyt jäsenvaltiot voivat toteutettavan lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka soveltaa tiettyjä toimenpiteitä arvonlisäveron alennettujen verokantojen alalla. Nämä toimenpiteet koskevat 5 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista, muihin kuin direktiivin 2006/112 liitteessä III tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin sovellettujen alennettujen verokantojen säilyttämistä ja vähintään 12 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista.

8 Direktiivin 2006/112 114 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka olivat 1 päivänä tammikuuta 1993 velvollisia korottamaan 1 päivänä tammikuuta 1991 voimassa ollutta yleistä verokantaansa enemmän kuin 2 prosenttia, voivat soveltaa 99 artiklassa säädettyä vähimmäisverokantaa alhaisempaa alennettua verokantaa liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

Lisäksi ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetut jäsenvaltiot voivat soveltaa tällaista verokantaa ravintolapalveluihin, lastenvaatteisiin ja -jalkineisiin sekä majoitustoimintaan.”

9 Direktiivin 2006/112 115 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1991 sovelsivat alennettua verokantaa ravintolapalveluihin, lastenvaatteisiin ja -jalkineisiin sekä majoitustoimintaan, voivat jatkaa tällaisen verokannan soveltamista näiden tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin.”

10 Direktiivin 2006/112 VIII osaston 5 lukuun, jonka otsikkona on ”Tilapäiset säännökset”, sisältyvissä 123–130 artiklassa on säännöksiä, joiden mukaan tietyt, 1.5.2004 Euroopan unioniin liittyneet jäsenvaltiot saavat soveltaa tiettyjen tavaroiden luovutuksiin vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, tai alennettuja verokantoja.

11 Direktiivin 2006/112 128 artiklassa säädetään Puolan tasavallan osalta seuraavaa:

”1. Puola saa soveltaa tiettyjen kirjojen ja erikoisalojen aikakauslehtien luovutuksiin vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, 31 päivään joulukuuta 2007.

2. Puola saa jatkaa vähintään 7 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista ravintolapalvelujen suorituksiin 31 päivään joulukuuta 2007 tai 402 artiklassa tarkoitetun lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka riippuen siitä, kumpi päivämäärä on aikaisempi.

3. Puola saa jatkaa vähintään 3 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista 30 päivään huhtikuuta 2008 liitteessä III olevassa 1 kohdassa tarkoitettujen elintarvikkeiden luovutuksiin.

4. Puola saa jatkaa vähintään 3 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista 30 päivään huhtikuuta 2008 saakka liitteessä III olevassa 11 kohdassa tarkoitettuihin sellaisten tavaroiden luovutuksiin ja sellaisten palvelujen suorituksiin, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi maataloustuotannossa, lukuun ottamatta tuotantotavaroita kuten koneita tai rakennuksia.

5. Puola saa jatkaa vähintään 7 prosentin suuruisen alennetun verokannan soveltamista 31 päivään joulukuuta 2007 sellaisiin palvelujen suorituksiin, jotka eivät ole osa sosiaalipolitiikkaa ja jotka kohdistuvat asuntojen rakentamiseen, kunnostamiseen ja muutostöihin, rakennusmateriaaleja lukuun ottamatta, sekä sellaisten asuinrakennusten tai asuinrakennusten osien luovutuksiin, jotka 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla tapahtuvat ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa.”

12 Näistä poikkeuksista sovittiin Tšekin tasavallan, Viron tasavallan, Kyproksen tasavallan, Latvian tasavallan, Liettuan tasavallan, Unkarin tasavallan, Maltan tasavallan, Puolan tasavallan, Slovenian tasavallan ja Slovakian tasavallan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehtyyn asiakirjaan (EUVL 2003, L 236, s. 33; jäljempänä liittymisasiakirja) johtaneiden neuvotteluiden aikana. Ne ilmenevät liittymiskirjan liitteessä XII olevan 9 luvun 1 kohdan a, b ja c alakohdasta.

13 Liittymisasiakirjan 24 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän asiakirjan liitteissä V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII ja XIV lueteltuja toimenpiteitä sovelletaan uusien jäsenvaltioiden osalta kyseisissä liitteissä määrätyin edellytyksin.”

14 Liittymisasiakirjan liitteen XII otsikkona on ”Luettelo, jota tarkoitetaan liittymisasiakirjan 24 artiklassa: Puola”. Tämän liitteen 9 lukuun, jonka otsikkona on ”Verotus”, sisältyy 1 kohta, jossa määrätään, että yhteistä arvonlisäverojärjestelmää voidaan soveltaa seuraavasti:

”31977 L 0388: Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL L 145), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna seuraavalla:

– 32002 L 0038: neuvoston direktiivi 2002/38/EY, annettu 7.5.2002 (EYVL L 128).

a) Poiketen siitä, mitä direktiivin 77/388/ETY 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään, Puola saa i) soveltaa tiettyjen kirjojen ja erikoisalojen aikakauslehtien luovutuksiin vapautuksia, joihin liittyy edellisessä vaiheessa maksetun veron palauttaminen, 31 päivään joulukuuta 2007 saakka ja ii) säilyttää vähintään 7 prosentin suuruisen alennetun arvonlisäverokannan ravintolapalvelujen suorituksiin 31 päivään joulukuuta 2007 saakka tai direktiivin 28 artiklan l kohdassa tarkoitetun siirtymäkauden loppuun saakka riippuen siitä, kumpi päivämäärä on aikaisempi.

b) Poiketen siitä, mitä direktiivin 77/388/ETY 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään, Puola saa pitää voimassa i) vähintään 3 prosentin suuruisen alennetun arvonlisäverokannan ihmisten ja eläinten käyttöön tarkoitettuihin elintarvikkeisiin (mukaan lukien panimotuotteet mutta lukuun ottamatta alkoholipitoisia panimotuotteita); eläviin eläimiin, siemeniin, kasveihin ja aineksiin, joita yleensä käytetään ruuan valmistukseen; tuotteisiin, jotka yleensä on tarkoitettu elintarvikkeiden korvikkeiksi tai niitä täydentämään; sekä direktiivin liitteessä H olevassa 1 ja 10 kohdassa tarkoitettuihin sellaisten tavaroiden luovutuksiin ja sellaisten palvelujen suorituksiin, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäviksi maataloustuotannossa, lukuun ottamatta pääomahyödykkeitä, kuten koneita tai rakennuksia, 30 päivään huhtikuuta 2008 saakka ja ii) vähintään 7 prosentin suuruisen alennetun arvonlisäverokannan sellaisiin palvelujen suorituksiin, jotka eivät ole osa sosiaalipolitiikkaa, asuntojen rakentamisen, kunnostamisen ja muutostöiden osalta, rakennusmateriaaleja lukuun ottamatta, sekä sellaisten asuinrakennusten tai asuinrakennusten osien osalta, jotka direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla luovutetaan ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa, 31 päivään joulukuuta 2007 saakka.

c) Direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan soveltamiseksi Puola saa pitää voimassa direktiivin liitteessä F olevassa 17 kohdassa tarkoitettujen kansainvälisten henkilökuljetusten vapautuksen arvonlisäverosta direktiivin 28 artiklan 4 kohdassa säädetyn edellytyksen täyttymiseen saakka tai niin kauan kuin samaa vapautusta sovelletaan jossakin nykyisistä jäsenvaltioista sen mukaan, kumpi ajankohta on aikaisempi.”

Kansallinen säännöstö

15 Puolassa 11.3.2004 annetun arvonlisäverolain (Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535) 41 §:n, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), mukaan yleinen arvonlisäverokanta on 22 prosenttia, mutta siitä voidaan poiketa. Saman lain 41 §:n 2 momentissa säädetään, että 7 prosentin suuruista arvonlisäverokantaa sovelletaan arvonlisäverolain liitteessä nro 3 lueteltuihin tavaroihin ja palveluihin.

16 Puolan arvonlisäverolain liitteessä nro 3 olevassa 45 kohdassa luetellaan ”vauvojen vaatteet ja vaatetustarvikkeet” ja 47 kohdassa ”lastenjalkineet”.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

17 Katsottuaan, että 7 prosentin suuruisen alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen vauvojen vaatteiden ja vaatetustarvikkeiden sekä lastenjalkineiden luovutuksiin, tuontiin ja yhteisöhankintaan on direktiivin 2006/112 98 artiklan ja liitteen III vastaista, komissio päätti aloittaa EY 226 artiklassa tarkoitetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn. Se lähetti 23.3.2007 päivätyllä kirjeellä Puolan tasavallalle virallisen huomautuksen ja kehotti tätä esittämään huomautuksensa.

18 Puolan tasavalta esitti 22.5.2007 päivätyssä vastauksessaan, että alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen kyseisiin tavaroihin kuuluu toimenpiteisiin, joilla pyritään tukemaan perheitä ja edistämään syntyvyyttä Puolassa, ja totesi, että nämä toimenpiteet kuuluvat ”Lissabonin strategian” mukaisiin tavoitteisiin. Vastauksessa kiinnitettiin huomiota siihen, että alennettuja arvonlisäverokantoja sovelletaan samoihin

tavaroihin Irlannissa, Luxemburgissa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Riidanalaisen alennetun arvonlisäveron soveltaminen ei voi johtaa kilpailun vääristymiseen, koska soveltamisen kesto on ajallisesti rajattu.

19 Vastaus ei vakuuttanut komissiota, joten se antoi 1.2.2008 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Puolan tasavaltaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon vastaanottamisesta lukien.

20 Puolan tasavalta toisti 31.5.2008 päivätyssä kirjeessä kantansa.

21 Puolan tasavallan väitteet eivät saaneet komissiota vakuuttuneeksi asiasta, joten komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

22 Komissio moittii Puolan tasavaltaa siitä, että tämä on rikkonut direktiivin 2006/112 98 artiklan ja liitteen III säännöksiä sillä, että se on soveltanut 7 prosentin suuruista alennettua arvonlisäverokantaa vauvojen vaatteiden ja vaatetustarvikkeiden sekä lastenjalkineiden luovutuksiin, tuontiin ja yhteisöhankintaan.

23 Komissio muistuttaa, että direktiivin 2006/112 päämääränä on arvonlisäveron yhdenmukaistaminen. Alennettu arvonlisäverokanta on poikkeus pääsäännöstä, ja sen soveltamisen on rajoituttava kyseisessä direktiivissä selvästi mainittuihin konkreettisiin ja erityisiin tilanteisiin.

24 Komissio korostaa, että direktiivin 2006/112 98 artiklan 2 kohdassa säädetään yksiselitteisesti, että alennettuja verokantoja saadaan soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin eikä liitteessä mainita ”vauvojen vaatteita ja vaatetustarvikkeita” eikä ”lastenjalkineita”.

25 Se, että tietyt jäsenvaltiot ovat jatkaneet direktiivin 2006/112 114 ja 115 artiklan nojalla alennetun veronkannan soveltamista kyseessä oleviin tavaroihin siinä tapauksessa, että ne sovelsivat tällaista verokantaa 1.1.1991, ei ole sellainen peruste, jonka nojalla myös Puolan tasavalta saisi soveltaa alennettua verokantaa kyseisiin tavaroihin.

26 Komissio väittää ensisijaisesti, että direktiivin 2006/112 115 artikla, joka vastaa kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan d alakohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1), on tarkoituksensa vuoksi osoitettu yksinomaan direktiivin 92/77 antamisen aikaan Euroopan yhteisöön kuuluneille jäsenvaltioille ja siinä annetaan näille jäsenvaltioille lupa poikkeuksellisesti jatkaa alennettujen verokantojen soveltamista edellyttäen, että alennettuja verokantoja oli sovellettu näissä jäsenvaltioissa 1.1.1991 (ks. vastaavasti asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001, Kok., s. I-7467, 34 kohta).

27 Komissio korostaa, että Puolan tasavalta ei kuulu direktiivin 92/77 antamishetkellä yhteisöön kuuluneiden jäsenvaltioiden joukkoon ja että liittymisasiakirjassa ei määrätä, että tähän jäsenvaltioon voitaisiin soveltaa direktiivin 2006/112 114 ja 115 artiklassa säädettyjä siirtymäsäännöksiä (ks. analogisesti asia C-169/00, komissio v. Suomi, tuomio 7.3.2002, Kok., s. I-2433, 30 kohta).

28 Komissio väittää toissijaisesti, että direktiivin 2006/112 115 artiklan soveltamisedellytykset eivät täyty missään tapauksessa.

29 Yhtäältä liikevaihtoverosta 16.12.1972 annetun lain (yhtenäinen lakiteksti; Dz. U. 1983, nro 43, järjestysnumero 191), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä 16.12.1972 annettu laki), säännöksissä säädetty vero ei ollut komission mukaan 1.1.1991 direktiivin 2006/112 115 artiklassa tarkoitettu arvonlisävero.

30 Toisaalta Puolan tasavalta ei soveltanut 1.1.1991 alennettua verokantaa kyseisiin tuotteisiin.

31 Puolan tasavalta katsoo, että sillä on unionin oikeuden ja erityisesti direktiivin 2006/112 115 artiklan perusteella oikeus jatkaa alennetun verokannan soveltamista kyseessä oleviin tuotteisiin ja että tällaisen oikeuden tueksi voidaan vedota unionin yleisten päämäärien mukaisiin sosiaalisiin syihin.

32 Puolan tasavalta korostaa, että vaikka jäsenvaltion liittymisen ehdoista käytyjen neuvotteluiden aikainen jäsenvaltion poliittinen tilanne voi saada kyseisen jäsenvaltion mainitsemaan nimenomaisesti liittymissopimuksessa ne vapautusten ryhmät, jotka

ovat sosiaaliselta kannalta katsottuna erityisen herkkiä tai jotka ovat synnyttäneet kiivaan keskustelun ennen liittymistä, tällä argumentilla ei voida kuitenkaan tukea väitettä, jonka mukaan jäsenvaltion, joka ei ole otattanut vapautusten sisältöä liittymisasiakirjan ehtoihin, olisi mahdotonta soveltaa direktiivin 2006/112 115 artiklaa.

33 Puolan tasavalta toteaa, että 16.12.1972 annetun lain säännösten mukaisesti Puolassa sovellettiin 1.1.1991 tavaroiden, joihin lastenvaatteet ja -jalkineet kuuluivat, myynnissä alennettua arvonlisäverokantaa. Arvonlisäveromekanismi, joka on ollut käytössä Puolassa tavaroiden ja palvelujen verosta 8.1.1993 annetun lain (Dz. U. 1993, nro 11, järjestysnumero 50), sellaisena kuin se oli muutettuna, voimaantulosta alkaen, on hyvin lähellä unionin arvonlisäveromekanismia, sillä se laadittiin sen mukaiseksi. Puolan tasavalta on näin ollen soveltanut aina 7 prosentin suuruista alennettua verokantaa kyseisiin tavaroihin. Se täytti siten kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan d alakohdan ja näin ollen direktiivin 2006/112 115 artiklan soveltamisedellytykset, vaikka tätä säännöstä ei toistettu liittymisasiakirjassa.

34 Komission argumentti, jonka mukaan liittymisasiakirjaan ei sisälly direktiivin 2006/112 115 artiklan sanamuotoa vastaavia määräyksiä kyseessä oleville tavaroille, vaikka se sisältää sensisältöiset määräykset alennetun veronkannan soveltamisesta ravintolapalveluihin ja majoitustoimintaan, on e contrario -perustelu, jota ei voida hyväksyä. Puolan tasavallan mukaan siitä, että tietyt säännökset, joissa luetellaan ne tavarat ja palvelut, joihin alennettua verokantaa sovelletaan kuudennen direktiivin säännöksistä tehtyjen poikkeusten perusteella, on toistettu liittymisasiakirjan määräyksissä, ei voida päätellä, että muihin tavaroihin ja palveluihin, jotka on mainittu yksinomaan johdetun oikeuden säännöksissä, ei voitaisi soveltaa alennettua verokantaa. Johdetun oikeuden säännösten toistamisella liittymisasiakirjassa voi olla ainoastaan toteava arvo.

35 Direktiivin 2006/112 115 artiklan soveltamismahdollisuuden epäämisellä ”uusilta” jäsenvaltioilta suosittaisiin ”vanhoja” jäsenvaltioita. Merkittävät erot verotuksen tasossa – jotka ovat arvonlisäverokannan osalta noin 10 prosenttia – aiheuttavat hintaeroja samojen tuotteiden välillä eri jäsenvaltioissa, mikä direktiivin 2006/112 neljännen ja seitsemännen perustelukappaleen mukaan johtaa yhteisön sisäisen kilpailun vääristymiseen.

36 Puolan tasavalta katsoo, että alennetun arvonlisäverokannan säilyttämisen on oltava sallittua unionin tavoitteiden mukaisten sosiaalisten syiden perusteella; unioni ei tavoittele vain taloudellista kasvua vaan se tavoittelee myös sosiaalista kehitystä.

37 Direktiivistä 2006/112 tehtyjen poikkeusten päämääränä on, kuten sen kuudennesta perustelukohdasta ja oikeuskäytännöstä käy ilmi, vähentää mahdollisimman paljon liian rajoittavasta yhdenmukaistamisesta taloudelle ja yhteiskunnalle aiheutuvia kielteisiä vaikutuksia (ks. analogisesti asia C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6269, 22 kohta ja asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 24 kohta).

38 Puolan tasavalta toteaa korostaneensa hallinnollisesta menettelystä lähtien, että alennetun arvonlisäverokannan säilyttäminen kyseisten tuotteiden osalta on äärimmäisen tärkeää taloudellisen kasvun, mutta ennen kaikkea sellaisten ratkaisujen näkökulmasta katsottuna, joilla pyritään tehokkaaseen syntyvyyden lisäämiseen Puolassa.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

39 On riidatonta, että Puolan tasavalta sovelsi perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä 7 prosentin suuruista alennettua arvonlisäverokantaa kyseessä oleviin tavaroihin, jotka eivät kuulu direktiivin 2006/112 liitteessä III tarkoitettuihin tavara- ja palveluryhmiin, jotka ovat saman direktiivin 98 artiklan mukaan ainoita, joihin alennettua verokantaa saadaan soveltaa. Riidatonta on myös, että liittymisasiakirjassa ei ole määrätty tätä koskevasta poikkeuksesta.

40 Puolan tasavalta esittää kuitenkin, että verottaminen alennetun verokannan mukaisesti voi olla sallittua direktiivin 2006/112 115 artiklan nojalla. Komissio väittää ensisijaisesti, että tätä säännöstä ei voida soveltaa jäsenvaltioihin, jotka eivät olleet yhteisön jäseniä direktiivin 92/77 antamishetkellä, ja toissijaisesti, että 115 artiklan soveltamisedellytykset eivät täyty tässä tapauksessa.

41 On syytä palauttaa aluksi mieliin, että direktiivin 2006/112 115 artikla on siirtymäsäännös, joka lisättiin alun perin direktiivillä 92/77 kuudenteen direktiiviin tämän 28 artiklan 2 kohdan d alakohdaksi, jossa direktiivistä poiketen annettiin jäsenvaltioille, jotka olivat velvollisia mukauttamaan arvonlisäverojärjestelmänsä yhdenmukaistettujen arvonlisäverokantojen määrän ja tason mukaiseksi, lupa säilyttää tiettyihin tavaroihin ja palveluihin soveltamansa alennetut arvonlisäverokannat edellyttäen, että näitä verokantoja oli sovellettu näissä jäsenvaltioissa 1.1.1991. Koska kyse on siis poikkeus- ja siirtymäjärjestelmästä, direktiivin 2006/112 115 artiklaa on tulkittava suppeasti (ks. analogisesti asia C-462/05, komissio v. Portugali, tuomio 12.6.2008, Kok., s. I-4183, 54 kohta).

42 Tässä yhteydessä riittää, että todetaan, että 115 artiklassa säädetty poikkeus edellyttää kahden kumulatiivisesti sovellettavan edellytyksen täyttymistä. Ensimmäisessä edellytyksessä vaaditaan, että kyseinen jäsenvaltio sovelsi 1.1.1991 direktiivissä 2006/112 tarkoitettua arvonlisäveroa tai vähintäänkin sellaista verotusjärjestelmää,

jolla on samat ominaispiirteet kuin yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä. Toisessa edellytyksessä vaaditaan, että tässä verotuksessa sovellettiin 1.1.1991 edellä mainitussa artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin alennettua verokantaa.

43 Ensimmäisestä edellytyksestä on todettava, että Puolan tasavalta on todennut ottaneensa käyttöön yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sisäisessä lainsäädännössään vasta arvonlisäverolailla. Näin on tarkistettava, voidaanko 16.12.1972 annetussa laissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.1991, säädetty puolalainen vero vähintäänkin katsoa arvonlisäveroa vastaavaksi veroksi.

44 Tältä osin on syytä palauttaa mieliin, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Arvonlisävero kuitenkin kannetaan liiketoimesta vasta sen jälkeen, kun hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä on vähennetty. Vähennysmekanismi on sellainen, että verovelvolliset voivat vähentää siitä arvonlisäverosta, joka heidän on maksettava, sen arvonlisäveron määrän, joka jo sisältyy tavaroiden tai palvelujen ostoihin, ja vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopulta loppukuluttajan maksettavaksi (ks. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 21 ja 22 kohta).

45 Unionin tuomioistuin on esittänyt yksitellen, mitkä nämä arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet ovat. Huolimatta joistakin asian muotoilua koskevista eroista unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittuja ominaispiirteitä on neljä, eli arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vähittäismyynti mukaan lukien; verovelvollisen maksettavana olevasta verosta vähennetään

prosessin edellisissä vaiheissa jo maksetut veron määrät niin, että vero kohdistuu kussakin prosessin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että vero tulee lopulta kuluttajan maksettavaksi (ks. em. asia Banca popolare di Cremona, tuomion 28 kohta ja yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, KÖGÁZ ym., tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8463, 37 kohta).

46 Jos verolta puuttuu yksikin edellä mainituista keskeisistä ominaispiirteistä, sitä ei voida katsoa arvonlisäveroa vastaavaksi veroksi (ks. vastaavasti asia C-119/08, UAB Mechel Nemunas, määräys 5.2.2009, 37 kohta).

47 Arvonlisäveron toisesta keskeisestä ominaispiirteestä on todettava, että toisin kuin arvonlisävero, joka kannetaan vaihdantaportaassa kustakin liiketoimesta ja jonka määrän on oltava suhteellinen osuus tavaroiden tai palvelujen hinnasta (ks. em. yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 39 kohta), 16.12.1972 annetun lain 4 ja 5 §:stä käy ilmi, että 1.1.1991 voimassa ollut puolalainen vero rakentui verovelvollisen tietyn ajanjakson bruttoliikevaihdolle.

48 Koska puolalainen vero laskettiin siis jaksoittaisen liikevaihdon perusteella, oli mahdotonta määritellä tarkasti sitä veron määrää, joka asiakkaan maksettavaksi oli mahdollisesti vyörytetty kunkin myyntitapahtuman yhteydessä, joten edellytys, jonka mukaan määrän on oltava suhteellinen osuus verovelvollisen saamasta hinnasta, ei myöskään täyttynyt (ks. em. yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 40 kohta).

49 Arvonlisäveron neljännestä keskeisestä ominaispiirteestä on todettava, että yhteisön arvonlisäveromekanismissa siis säädetään oikeudesta vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kaikista tavaroista tai palveluista, joita käytetään verollisiin

liiketoimiin, jotta vero kohdistuisi ainoastaan kussakin tuotannon ja jakelun vaiheessa arvonlisään, kun taas asianosaisten unionin tuomioistuimen esittämiin kirjallisiin kysymyksiin antamissa vastauksissa esittämistä seikoista ja istunnossa käydystä keskustelusta ilmenee, että 16.12.1972 annetussa laissa ei säädetty ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudesta vaan siinä annettiin ainoastaan lupa vähentää myyntien yhteydessä liikevaihdosta kannetusta yleisestä verosta sellaiset verot, jotka oli sitä ennen kannettu tietyistä materiaaleista ja raaka-aineista. Tätä veroa ei sovellettu täten tavaroiden tai palvelujen arvonlisään vaan saatujen tulojen kokonaismäärään.

50 Puolan tasavalta esittää kuitenkin, että valtionvarainministeriön 17.4.1990 antaman asetuksen (Dz. U. 1990, nro 27, järjestysnumero 156) 9 §:ssä liikevaihtoverosta oli periaatteessa vapautettu siinä tarkoitettujen toimitus- ja investointihyödykkeiden ja lähtötuotteiden myynti.

51 Vaikka on varmasti totta, että eroavuudet menetelmässä, jonka mukaan jo suoritetun veron vähennys lasketaan, eivät poista verolta arvonlisäveron keskeistä ominaispiirrettä, jos tällaiset eroavuudet ovat pikemminkin teknisiä ja jos ne eivät estä sitä, että kyseinen vero toimii pääosin samalla tavalla kuin arvonlisävero, näin ei ole sellaisen veron osalta, joka rasittaa tuotantotoimintaa sillä tavalla, ettei ole varmaa, että se tulee arvonlisäveron kaltaisen kulutusveron tavoin lopulta loppukuluttajan maksettavaksi (em. asia Banca popolare di Cremona, tuomion 31 kohta).

52 Erityisesti erilaisten peräkkäisten vapautuksien ja kasautuvien verotustapahtumien epäselvän vaikutustavan takia ei kuitenkaan ole varmaa, että Puolan liikevaihtovero jäi arvonlisäveron kaltaiselle kulutusverolle keskeisenä pidettävällä tavalla loppukuluttajan maksettavaksi ja että se johti samaan tulokseen kuin arvonlisävero.

53 Edellä olevista seikoista seuraa, ettei Puolassa 1.1.1991 sovelletulla liikevaihtoverolla ollut arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä.

54 Koska Puolan tasavalta ei soveltanut 1.1.1991 direktiivissä 2006/112 tarkoitettua arvonlisäveroa eikä sellaista verotusjärjestelmää, jolla oli arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, direktiivin 2006/112 115 artiklan soveltamisedellytykset eivät täyty.

55 Tästä seuraa, että Puolan tasavallan olisi pitänyt soveltaa arvonlisäveron yleistä verokantaa kyseisiin tavaroihin.

56 Siltä osin kuin Puolan tasavalta esittää itsenäisenä puolustautumisperusteena, että arvonlisäveron alennetun verokannan soveltamisella kyseessä oleviin tavaroihin pyritään lisäämään syntyvyyttä Puolassa ja nopeuttamaan taloudellista kasvua Lissabonin strategian hengessä, on riittävää todeta, että tällaisella luonteeltaan yhteiskuntapoliittisella perusteella voidaan mahdollisesti oikeuttaa se, että Euroopan unionin neuvosto myöntää asiassa poikkeuksen siten, että direktiiviä 2006/112 muutetaan, mutta sillä ei voida oikeuttaa juridiselta kannalta nyt kyseessä olevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä sitä, että Puolan tasavalta rikkoo direktiivin 2006/112 98 artiklan 2 kohdan säännöksiä.

57 Näin ollen on todettava, että Puolan tasavalta on jättänyt noudattamatta direktiivin 2006/112 98 artiklan ja liitteen III mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut 7 prosentin suuruista alennettua arvonlisäverokantaa vauvojen vaatteiden ja vaatetustarvikkeiden sekä lastenjalkineiden luovutuksiin, tuontiin ja yhteisöhankintaan.

Oikeudenkäyntikulut

58 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Puolan tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja Puolan tasavalta on hävinnyt asian, tämä on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Puolan tasavalta on jättänyt noudattamatta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan ja liitteen III mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut 7 prosentin suuruista alennettua arvonlisäverokantaa vauvojen vaatteiden ja vaatetustarvikkeiden sekä lastenjalkineiden luovutuksiin, tuontiin ja yhteisöhankintaan.

2) Puolan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset