EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. oktoober 2010 *

Kohtuasjas C-49/09,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 2. veebruaril 2009 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Poola Vabariik, esindajad: M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz ja A. Rutkowska,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: poola.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud: R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský ja D. Šváby (ettekandja),,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. aprilli 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 10. juuni 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Poola Vabariik maksustas 7protsendise vähendatud käibemaksumääraga väikelaste rõivaste ja rõivamanuste ning lastejalatsite tarned, impordi ja ühendusesisese soetamise, on Poola Vabariik rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi

2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 98 koosmõjus III lisaga. (EÜT L 347, lk 1).

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

2 Direktiiviga 2006/112 tunnistatakse kehtetuks ja asendatakse alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv").

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 96, mis vastab kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a esimesele lõigule, sätestab:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul."

4 Direktiivi 2006/112 artikli 97 lõige 1 sätestab:

„Alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2010 ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti."

5 Selle direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. […]"

6 Direktiivi 2006/112 artikli 99 lõike 1 kohaselt määratakse vähendatud maksumäär kindlaks teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning see ei või olla madalam kui 5 protsenti.

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 109 ja sellele järgnevad artiklid sätestavad tingimused, mille puhul võivad liikmesriigid kuni ühenduse tasandil lõpliku käibemaksukorra kehtestamiseni kohaldada erandina üldisest korrast vähendatud käibemaksumäärasid. Need meetmed hõlmavad 5 protsendist madalama maksumäära kohaldamist, vähendatud maksumäära jätkuvat kohaldamist muude kui direktiivi 2006/112 III lisas loetletud kaupade ja teenuste puhul või 12 protsendist kõrgema vähendatud maksumäära kohaldamist.

8 Direktiivi 2006/112 artikli 114 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid, kes olid 1. jaanuaril 1993 kohustatud suurendama 1. jaanuaril 1991 kehtinud harilikku maksumäära rohkem kui 2 protsendi võrra, võivad kohaldada artiklis 99 sätestatud miinimumist madalamat vähendatud maksumäära III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

Esimeses lõigus nimetatud liikmesriigid võivad sellist määra kohaldada ka restoranniteenuste, lasterõivaste ja lastejalatsite ning eluaseme suhtes."

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 115 sätestab:

„Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid vähendatud maksumäära restoranniteenuste, lasterõivaste ja lastejalatsite ning eluaseme suhtes, võivad kõnealuste kaubatarnete ja osutatud teenuste suhtes selle määra kohaldamist jätkata."

10 Direktiivi 2006/112 VIII jaotise 5. peatükk „Ajutised sätted" sisaldab artiklites 123–130 sätteid, mis annavad teatavatele liikmesriikidele, kes ühinesid Euroopa Liiduga 1. mail 2004, õiguse kohaldada teatavate kaupade tarnetele maksuvabastust koos eelmises etapis tasutud käibemaksu mahaarvamisega ning õiguse kohaldada teatavatele kaupadele vähendatud maksumäära.

11 Poola Vabariigi kohta sätestab direktiivi 2006/112 artikkel 128:

„1. Poola võib kohaldada maksuvabastust koos eelmises etapis tasutud käibemaksu mahaarvamisega teatud raamatute ja erialaperioodika tarnete suhtes kuni 31. detsembrini 2007.

2. Poola võib jätkata restoraniteenuste suhtes vähemalt 7protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 31. detsembrini 2007 või kuni artiklis 402 sätestatud lõpliku korra kehtestamiseni, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem.

3. Poola võib jätkata III lisa punktis 1 nimetatud toiduainete tarnete suhtes vähemalt 3protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 30. aprillini 2008.

4. Poola võib jätkata tavaliselt põllumajandustootmiseks kasutatavate kaubatarnete ja teenuste suhtes, välja arvatud III lisa punktis 11 sätestatud tootmisvahendid, nagu masinad ja ehitised, vähemalt 3protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 30. aprillini 2008.

5. Poola võib jätkata elamute ehituse, remondi ja ümberehitusega seotud teenuste suhtes, mida ei ole osutatud sotsiaalpoliitika osana, välja arvatud ehitusmaterjalid, ning artikli 12 lõike 1 punktis a sätestatud elamute või elamuosade enne esmast kasutuselevõttu võõrandamise suhtes vähemalt 7protsendise vähendatud maksumäära kohaldamist kuni 31. detsembrini 2007."

12 Nimetatud erandites lepiti kokku akti Tšehhi Vabariigi, Eesti Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Poola Vabariigi, Sloveenia Vabariigi ja Slovaki Vabariigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2003, L 236, lk 33; edaspidi „ühinemisakt") vastuvõtmisele eelnenud läbirääkimistel. Erandid on ühinemisakti XII lisa 9. peatüki punkti 1 alapunktides a–c.

13 Ühinemisakti artikkel 24 sätestab:

„Käesoleva akti V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII ja XIV lisas loetletud meetmeid kohaldatakse uute liikmesriikide suhtes vastavalt neis lisades sätestatud tingimustele."

14 Ühinemisakti XII lisa pealkiri on „Ühinemisakti artiklis 24 osutatud nimekiri: Poola". Kõnealuse lisa 9. peatüki „Maksustamine" punktis 1 on kuulutatud kohaldatavaks ühist käibemaksusüsteemi reguleeriv kord järgmistel tingimustel:

„31977 L 0388: nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ liikmesriikide kumuleeruvat käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, […], lk 1); viimati muudetud järgmise aktiga:

– 32002 L 0038: nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiv 2002/38/EÜ, (EÜT L 128, […], lk 41).

a) Erandina direktiivi 77/388/EMÜ artikli 12 lõike 3 punktist a võib Poola i) kohaldada kuni 31. detsembrini 2007 maksuvabastust koos eelnenud etapis teatavate raamatute ja erialaajakirjade käibelt makstud maksude tagastamisega ning ii) säilitada restoraniteenuste puhul vähemalt 7%-lise vähendatud käibemaksumäära kuni 31. detsembrini 2007 või kuni direktiivi artiklis 28 lõikes 1 osutatud üleminekuperioodi lõpuni, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem.

b) Erandina direktiivi 77/388/EMÜ artikli 12 lõike 3 punktist a võib Poola säilitada i) kuni 30. aprillini 2008 vähemalt 3%-lise vähendatud käibemaksumäära toiduainetelt (kaasa arvatud joogid, kuid välja arvatud alkohoolsed joogid) ja loomasöödalt, toiduainete ja sööda valmistamiseks tavaliselt kasutatavatelt elusloomadelt, seemnetelt, taimedelt ja koostisainetelt ning tavaliselt põllumajandustootmiseks kasutatavate kaupade ja teenuste käibelt, millele on osutatud direktiivi H lisa punktides 1 ja 10, välja arvatud kapitalikaubad nagu masinad ja ehitised, ning ii) kuni 31. detsembrini 2007 vähemalt 7%-lise vähendatud käibemaksumäära elamute ehituse, remondi ja ümberehitusega seotud teenustelt, mida ei ole osutatud sotsiaalpoliitika osana, välja arvatud ehitusmaterjalid, ning direktiivi artikli 4 lõike 3 punktis a osutatud elamute või elamuosade võõrandamiselt enne esmast kasutuselevõttu.

c) Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõike 3 punkti b kohaldamisel võib Poola säilitada käibemaksuvabastuse ka direktiivi F lisa punktis 17 osutatud rahvusvahelise reisijateveo puhul seni, kui on täidetud direktiivi artikli 28 lõikes 4 ettenähtud tingimus või kuni mõni praegustest liikmesriikidest samasugust vabastust kohaldab, olenevalt sellest, kumb kuupäev on varasem."

Siseriiklik õigus

15 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (*Dz. U* 2004, nr 54, dokument 535), muudetud kujul (edaspidi „käibemaksuseadus"), artikli 41 kohaselt on harilik käibemaksumäär 22 protsenti teatavate eranditega. Seevastu näeb selle seaduse artikli 41 lõige 2 ette, et lisas nr 3 nimetatud kaupade ja teenuste maksumäär on 7 protsenti.

16 Poola käibemaksuseaduse lisa nr 3 rubriigis 45 on nimetatud „väikelaste rõivad ja rõivamanused" ja rubriigis 47 „lastejalatsid".

Kohtueelne menetlus

17 Kuna komisjon leidis, et 7protsendise vähendatud käibemaksumäära kohaldamine väikelaste rõivaste ja rõivamanuste ning lastejalatsite tarnetele, impordile ja ühendusesisesele soetamisele on vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 98 koosmõjus III lisaga, otsustas ta EÜ artikli 226 alusel algatada liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse. Komisjon andis 23. märtsi 2007. aasta kirjas Poola Vabariigile võimaluse esitada oma seisukoht.

18 Poola Vabariik väitis 22. mai 2007. aasta vastuses, et asjaomaste kaupade puhul vähendatud käibemaksumäära kohaldamine kuulub meetmete hulka, mille eesmärk on toetada peresid ja lisada sündivust Poolas, mis on kooskõlas „Lissaboni strateegiaga". Poola Vabariik viitas samuti samade kaupade puhul Iirimaal, Luksemburgis

ja Ühendkuningriigis kohaldatavale vähendatud käibemaksumäärale. Peale selle oli ta seisukohal, et kuna vaidlusalust maksumäära kohaldatakse piiratud ajavahemiku jooksul, siis konkurentsi moonutamist ei esine.

19 Kuna see vastus komisjoni ei veennud, esitas ta 1. veebruaril 2008 põhjendatud arvamuse, milles ta palus Poola Vabariigil võtta nimetatud arvamuses nõutud meetmed kahe kuu jooksul alates selle kättesaamise kuupäevast.

20 Poola Vabariik kordas 31. mai 2008. aasta kirjas oma seisukohta.

21 Kuna Poola Vabariigi argumendid komisjoni ei veennud, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

22 Komisjon heidab Poola Vabariigile ette 7protsendise vähendatud käibemaksumäära kohaldamist väikelaste rõivaste ja rõivamanuste ning lastejalatsite tarnetele, impordile ja ühendusesisesele soetamisele, millega rikutakse direktiivi 2006/112 artiklit 98 koosmõjus III lisaga.

23 Komisjon tuletab meelde, et direktiivi 2006/112 eesmärk on käibemaksu valdkonna ühtlustamine. Kuna vähendatud käibemaksumäär on erand reeglist, siis tuleb seda kohaldada üksnes selles direktiivis otseselt nimetatud konkreetsetel erijuhtudel.

24 Komisjon väidab, et direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 2 sätestab ühemõtteliselt, et vähendatud käibemaksumäära kohaldatakse üksnes selle direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade tarnetele ja III lisas ei ole mainitud ei „laste rõivaid ja rõivamanuseid" ega „lastejalatseid".

25 Isegi kui teatavad liikmesriigid on direktiivi 2006/112 artikli 114 ja ka artikli 115 alusel säilitanud asjaomaste kaupade puhul vähendatud käibemaksumäära, juhul kui nad seda kohaldasid 1. jaanuaril 1991, ei ole tegemist argumendiga, millele toetudes võiks ka Poola Vabariik kohaldada nende kaupade puhul vähendatud käibemaksumäära.

26 Peamiselt väidab komisjon, et tulenevalt nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ (ELT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202) muudetud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktile d vastava direktiivi 2006/112 artikli 115 *ratio legis*'e kohaselt on see säte adresseeritud üksnes liikmesriikidele, kes kuulusid Euroopa Ühendusse direktiivi 92/77 vastuvõtmise ajal, ja võimaldab neil erandina säilitada vähendatud käibemaksumäära, juhul kui seda määra kohaldati liikmesriigis 1. jaanuaril 1991 (vt selle kohta 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam, EKL 2001, lk I-7467, punkt 34).

27 Komisjon rõhutab, et Poola Vabariik ei olnud direktiivi 92/77 vastuvõtmise ajal liikmesriik ja ühinemisakt ei sätesta, et sellele liikmesriigile laienevad direktiivi 2006/112 artiklites 114 ja 115 ette nähtud üleminekusätted (vt analoogia alusel 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-169/00: komisjon *vs.* Soome, EKL 2002, lk I-2433, punkt 30).

28 Teise võimalusena väidab komisjon, et direktiivi 2007/112 artikli 115 kohaldamise tingimused ei ole igal juhul täidetud.

29 Esiteks ei olnud 16. detsembri 1972. aasta seadusega käibelt tasutava maksu kohta (konsolideeritud tekst avaldatud *Dz. U* 1983, nr 43, dokument 191), muudetud kujul (edaspidi „16. detsembri 1972. aasta seadus"), kehtestatud käibemaks direktiivi 2006/112 artikli 115 tähenduses.

30 Teiseks ei kohaldanud Poola Vabariik 1. jaanuaril 1991 asjaomaste kaupade puhul vähendatud maksumäära.

31 Poola Vabariigi arvates on tal vastavalt liidu õigusele ja eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 115 alusel jätkuvalt õigus kohaldada asjaomaste kaupade puhul vähendatud käibemaksumäära ja seda võimalust toetavad sotsiaalsed kaalutlused, mis on kooskõlas liidu üldiste eesmärkidega.

32 Poola Vabariik rõhutab, et kuigi liikmesriik võib oma ühinemistingimuste üle peetavate läbirääkimiste ajal selles liikmesriigis valitseva poliitilise olukorra tõttu olla ajendatud ühinemislepingus *expressis verbis* ette nägema need maksuvabastuste

kategooriad, mis on sotsiaalsest küljest eriti tundlikud või mis tingivad tähelepanuväärse ühinemiseelse ühiskondliku keskustelu, ei saa see siiski tähendada, et liikmesriigil ei ole võimalik kohaldada direktiivi 2006/112 artiklit 115, kui ta ei ole neid maksuvabastusi sisuliselt ühendamisakti tingimustes korranud.

33 Poola Vabariik kinnitab, et vastavalt 16. detsembri 1972. aasta seadusele kohaldati 1. jaanuaril 1991 Poolas kauba, sh laste rõivad ja -jalatsid, müügile vähendatud maksumäära. Poola käibemaksukord, mis kehtestati 8. jaanuari 1993. aasta seadusega kaupade ja teenuste maksustamise kohta (*Dz. U* 1993, nr 11, dokument 50), muudetud kujul, on väga lähedane vastavale liidu korrale, kuna Poola kord ehitati üles liidu korra alusel. Seega on Poola Vabariik nende kaupade puhul alati kohaldanud 7protsendist vähendatud määra. Seega vastab Poola Vabariik kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti d ja järelikult ka direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaldamise tingimustele, kuigi ühinemisaktis seda sätet korratud ei ole.

34 Komisjoni argument, et ühinemisakt ei sisalda direktiivi 2006/112 artikli 115 tekstile vastavaid sätteid, samas kui ühinemisaktis sisalduvad vastavad sätted seoses vähendatud maksumäära kohaldamisega toitlustuse ja elamuehituse puhul, on Poola Vabariigi arvates *a contrario* argument, millega ei saa nõustuda. Selle põhjal, et ühinemisaktis on korratud teatavad sätted, mis käsitlevad kuuenda direktiivi sätetest tehtavate erandite alusel vähendatud käibemaksumääraga hõlmatud kaupu ja teenuseid, ei saa Poola Vabariigi sõnul järeldada, et seda määra ei saa kohaldada selliste muude kaupade ja teenuste puhul, mida on mainitud üksnes teisese õiguse aktides. Teisese õiguse sätete kordamine ühinemisaktis on ainult deklaratiivse tähendusega.

35 Poola Vabariik leiab, et kui „uutele" liikmesriikidele ei ole antud võimalust kohaldada direktiivi 2006/11 artiklit 115, siis antakse sellega eelis „vanadele" liikmesriikidele. Oluline erinevus maksustamise tasandil – käibemaksumäära puhul 10 protsenti – toob kaasa samade kaupade hindade erinevuse liikmesriikides, mis direktiivi põhjenduste 4 ja 7 kohaselt moonutab ühendusesisest konkurentsi.

36 Poola Vabariik väidab et vähendatud käibemaksumäära jätkuv kohaldamine on õigustatud sotsiaalsetel kaalutlustel, mis ühtivad liidu eesmärkidega, milleks on lisaks majanduskasvule ka sotsiaalne areng.

37 Poola Vabariigi seisukoht on, et vastavalt direktiivi põhjenduses 6 sätestatule ja kohtupraktikast tulenevalt on direktiivi 2006/112 sätetest tehtavate erandite eesmärk vähendada võimaluse piires ülemäära piirava ühtlustamise negatiivset mõju majandusele ja ühiskonnale (vt analoogia alusel 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales, EKL 2006, lk I-6269, punkt 22, ja 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 24).

38 Sellega seoses tuletab Poola Vabariik meelde oma väidet haldusmenetluses, mille kohaselt on vähendatud käibemaksumäära säilitamine asjaomaste kaupade puhul ülimalt oluline majanduskasvu seisukohalt, kuid ka nende lahenduste seisukohalt, mille eesmärk on tõhusalt soodustada sündivuse suurenemist Poolas.

Euroopa Kohtu hinnang

39 Vaidlus puudub selle üle, et põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel kohaldas Poola Vabariik asjaomaste kaupade puhul 7protsendist vähendatud käibemaksumäära ja asjaomased kaubad ei kuulu direktiivi 2006/112 III lisas loetletud kaupade ja teenuste kategooriate alla, mille suhtes selle direktiivi artikli 98 alusel ainsana võib kohaldada vähendatud maksumäära. Samuti on üheselt selge, et ühinemisakt ei näe selles osas ette erandit.

40 Poola Vabariik väidab siiski, et vähendatud maksumääraga maksustamist võib lubada direktiivi 2006/112 artikli 115 alusel. Komisjon väidab esimese võimalusena, et see säte on kohaldatav üksnes nende liikmesriikide suhtes, kes olid ühenduse liikmed direktiivi 92/77 vastuvõtmise ajal, ja teise võimalusena, et mainitud artikli 115 kohaldamise tingimused ei ole käesoleva asja puhul täidetud.

41 Sissejuhatavalt on paslik meenutada, et direktiivi 2006/112 artikkel 115 on üleminekusäte, mis esialgu lisati kuuendasse direktiivi artikli 28 lõike 2 punktina d direktiiviga 92/77 ja mis erandina võimaldas liikmesriikidel, kes pidid oma käibemaksukorra kohandama ühtlustatud käibemaksu määra ja tasemega, kohaldada jätkuvalt vähendatud käibemaksumäära teatavate kaupade ja teenuste puhul, tingimusel et seda määra kohaldati asjaomases liikmesriigis 1. jaanuaril 1991. Kuna tegemist on erand- ja üleminekukorraga, siis tuleb direktiivi 2006/112 artiklit 115 tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel 12. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-462/05: komisjon *vs.* Portugal, EKL 2008, lk I-4183, punkt 54).

42 Sellega seoses piisab, kui märkida, et artiklis 115 ette nähtud erandi puhul peavad samaaegselt olema täidetud kaks tingimust. Esimese tingimuse kohaselt peab liikmesriik olema kohaldanud 1. jaanuaril 1991 direktiivi 2006/112 tähenduses käibemaksu või vähemalt maksukorda, millel on ühise käibemaksusüsteemiga samad tunnused.

Teise tingimuse kohaselt peavad sellise maksukorra raames olema selles artiklis viidatud kaubatarned ja teenuste osutamine maksustatud 1. jaanuaril 1991 vähendatud maksumääraga.

43 Seoses esimese tingimusega tõdes Poola Vabariik, et võttis ühise käibemaksusüsteemi siseriiklikkusse õigusesse üle alles käibemaksuseadusega. Seega tuleb kontrollida, kas 16. detsembri 1972. aasta seadusega – 1. jaanuaril 1991 kehtinud versioonis – ette nähtud Poola maksu võib siiski pidada käibemaksuga võrdväärseks maksuks.

44 Sellega seoses tuleb meenutada, et ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kuni jaemüügietapi lõpuni kaupade ja teenuste puhul üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Samas on iga tehingu puhul käibemaks sissenõutav üksnes pärast selle käibemaksu mahaarvamist, mis tuli vahetult tasuda kaupade ja teenuste hinna moodustavate erinevate tegurite maksumuselt. Mahaarvamiste mehhanismi muudeti selliselt, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata sisendkäibemaks, mis on tema poolt ostetud kaubalt või teenuselt juba tasutud, ja et igas etapis maksustatakse ainult lisandunud väärtust, mis jääb lõpuks lõpptarbija kanda (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punktid 21 ja 22).

45 Euroopa Kohus on täpsustanud, millised on käibemaksu põhitunnused. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et vaatamata teatud erinevustele sõnastuses on nimetatud tunnuseid neli: käibemaksu üldine kohaldamine tehingutele, mille esemeks on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügietapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; tootmis- ja turustusetapile eelnevates etappides makstud

summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal (vt eespool viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 28, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÄZ jt, EKL 2007, lk I-8463, punkt 37).

46 Maksu ei saa käibemaksuga võrdväärseks pidada, kui puudub kas või üks neist põhitunnustest (vt selle kohta 5. veebruari 2009. aasta määrus kohtuasjas C-119/08: UAB Mechel Nemunas, EKL 2009, punkt 37).

47 Mis puudutab antud juhul käibemaksu teist põhitunnust, siis tuleb tõdeda, et samas kui käibemaksu tuleb tasuda turustamise etapis igalt tehingult eraldi ja selle summa on proportsionaalne tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga (vt eespool viidatud kohtuotsus KÖGÄZ jt, punkt 39), nähtub 16. detsembri 1972. aasta seaduse artiklitest 4 ja 5 seevastu, et 1. jaanuaril 1991 kehtinud Poola maks põhines maksukohustuslase teatava perioodi kogukäibel.

48 Kuna selline maks arvutatakse teatava perioodi käibe alusel, ei ole võimalik täpselt kindlaks määrata maksusummat, mis võib iga müügitehingu või teenuse osutamise korral kliendile üle kanduda, mistõttu ei ole täidetud tingimus, et see summa peab olema võrdeline maksukohustuslasele makstud hinnaga (vt eespool viidatud kohtuotsus KÖGÄZ jt, punkt 40).

49 Käibemaksu neljanda põhitunnuse kohta tuleb märkida, et kui ühenduse käibemaksukord lubab maha arvata käibemaksu, mis on tasutud või kuulub tasumisele seoses iga kaubaga või teenusega, mida on kasutatud maksustatavate tehingute tarbeks, nii et

maks koormab vaid teatava tootmis- või levitamisetapi lisandväärtust, nähtub samas poolte vastustest Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele ja kohtuistungil toimunud kohtuvaidlusest, et 16. detsembri 1972. aasta seadus ei näinud ette sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, vaid üksnes lubas müügikäibelt tasumisele kuuluvast üldisest maksust maha arvata teatava materjali või tooraine puhul tasutud sisendkäibemaksu. Seda maksu ei kohaldatud seega kaupade ja teenuste lisandväärtusele, vaid saadud tulu kogusummale.

50 Poola Vabariik väidab siiski, et rahandusministri 17. aprilli 1990. aasta määruse (*Dz. U* 1990, nr 27, rubriik 156) artikliga 9 on käibelt tasutavast maksust põhimõtteliselt vabastatud hanke- ja investeerimistoodete ning viimistlustoodete müük.

51 Kuigi on kahtlemata õige, et maksu ei jäta käibemaksu põhitunnusest ilma erinevused meetodites, mille alusel juba tasutud maksu mahaarvamist arvutatakse, juhul kui need erinevused on pigem tehnilist laadi ja kui need ei takista selle maksu toimimist sisuliselt käibemaksuna, ei ole see siiski nii maksu puhul, mis koormab tootmistegevust selliselt, et ei ole kindel, kas selle – sarnaselt tarbimismaksuga nagu käibemaks – kannab kindlalt lõpptarbija (eespool viidatud kohtuotsus Banca Popolare di Cremona, punkt 31).

52 Kuna käesoleval juhul puudub eelkõige üksteisele järgnevate erinevate maksuvabastus- ja maksustamisetappide ebamääraste omavaheliste suhete tõttu igasugune selgus nii selles, kas Poola käibelt tasutava maksu koormus lasub lõppastmes tarbijal nii, nagu see on omane sellisele tarbimismaksule nagu käibemaks, kui ka selles, kas saavutatakse käibemaksuga sama tulemus.

53 Nende kaalutluste põhjal ei vasta Poolas 1. jaanuaril 1991 kohaldatud, käibelt tasutav maks käibemaksu põhitunnustele.

54 Kuna Poola ei kohaldanud 1. jaanuaril 1991 ei käibemaksu direktiivi 2006/112 tähenduses ega maksukorda, millel oleks käibemaksu põhitunnused, siis ei ole täidetud direktiivi 2006/112 artikli 115 kohaldamise tingimused.

55 Seega oleks Poola pidanud kõnealuste kaupade puhul kohaldama tavalist käibemaksumäära.

56 Mis viimasena puutub Poola Vabariigi kavatsusse tugineda iseseisvale väitele, mille kohaselt asjaomaste kaupade puhul vähendatud käibemaksumäära kohaldamise eesmärk on lisada sündivust Poolas ja see aitab kaasa majanduskasvu kiirendamisele Lissaboni strateegia vaimus, siis piisab, kui tõdeda, et isegi kui see sotsiaalpoliitiline argument võiks teatavas olukorras õigustada komisjoni poolt erandi tegemist direktiivi 2006/112 muutmise teel, ei saa selle abil õiguslikust seisukohast ja seoses käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise hagiga põhjendada liikmesriigi poolt direktiivi 2006/112 artikli 98 lõike 2 rikkumist.

57 Neil tingimustel tuleb sedastada, et kuna Poola Vabariik maksustas 7protsendise vähendatud käibemaksumääraga laste rõivaste, rõivamanuste ja lastejalatsite tarned, impordi ja ühendusesisese soetamise, on Poola Vabariik rikkunud direktiivi 2006/112 artiklit 98 koosmõjus III lisaga.

Kohtukulud

58 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 2 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on seda nõudnud ja Poola Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista sellelt liikmesriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Kuna Poola Vabariik maksustas 7protsendise vähendatud käibemaksumääraga laste rõivaste, rõivamanuste ja lastejalatsite tarned, impordi ja ühendusesisese soetamise, on Poola Vabariik rikkunud 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 98 koosmõjus III lisaga.**

2. **Mõista kohtukulud välja Poola Vabariigilt.**

Allkirjad