A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. október 28. *

A C-49/09. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2009. február 2-án,

az **Európai Bizottság** (képviseli: D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Lengyel Köztársaság** (képviselik: M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz és A. Rutkowska, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby (előadó), R. Silva de Lapuerta, Juhász E. és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. április 22-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2010. június 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Lengyel Köztársaság – mivel a csecsemőruházati cikkek és kiegészítők, valamint gyermekcipők értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére

a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) kedvezményes, 7%-os mértékét alkalmazta – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

2 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23.o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), és annak helyébe lépett.

3 A 2006/112 irányelv 96. cikke, amely megfelel a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja első bekezdésének, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

4 A 2006/112 irányelv 97. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„2006. január 1-jétől 2010. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.”

5 Ezen irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni. […]”

6 A 2006/112 irányelv 99. cikkének (1) bekezdése szerint a kedvezményes adómértéket az adóalap százalékában kell meghatározni, amely nem lehet kevesebb, mint 5%.

7 A 2006/112 irányelv 109. és azt követő cikkei határozzák meg azokat a feltételeket, amelyek mellett az adott tagállamok a végleges közösségi szintű szabályozás bevezetéséig a kedvezményes HÉA-mértékeket érintően különböző intézkedéseket alkalmazhatnak. Ezen intézkedések az 5%-osnál alacsonyabb kedvezményes adómérték alkalmazását, a 2006/112 irányelv III. mellékletében szereplőktől eltérő termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó kedvezményes adómérték fenntartását vagy a 12%-osnál nem alacsonyabb kedvezményes adómérték alkalmazását érintik.

8 A 2006/112 irányelv 114. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Azon tagállamok, amelyek 1993. január 1-jén kötelesek voltak az 1991. január 1-jén alkalmazott általános adómértékük több mint 2%-kal történő emelésére, a 99. cikkben rögzített minimum adómértéknél alacsonyabb kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak a III. mellékletben szereplő termék- és szolgáltatáskategóriák tekintetében.

Ezenkívül az első albekezdésben foglalt tagállamok ezen adómértékeket alkalmazhatják az éttermi szolgáltatásokra, a gyermekruházatra, a gyermekcipőre és a lakásértékesítésre vonatkozóan is."

9 A 2006/112 irányelv 115. cikke értelmében:

„Azon tagállamok, amelyek az éttermi szolgáltatások, gyermekruházat, gyermekcipő- és lakásértékesítés vonatkozásában kedvezményes adómértéket alkalmaztak 1991. január 1-jén, e termékek értékesítésére és e szolgáltatások nyújtására továbbra is alkalmazhatják azt."

10 A 2006/112 irányelv VIII. címe „Átmeneti rendelkezések" címet viselő 5. fejezetének 123–130. cikke olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek bizonyos, a 2004. május 1-jén az Európai Unióhoz csatlakozott tagállamoknak lehetővé teszik, hogy egyes termékértékesítések esetében az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogával járó mentességet biztosítsanak, valamint azt, hogy egyes termékekre kedvezményes HÉA-mértéket állapítsanak meg.

11 Ami a Lengyel Köztársaságot illeti, a 2006/112 irányelv 128. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Lengyelország 2007. december 31-ig az előzetesen felszámított adó levonásának jogával fenntarthatja az adómentességet egyes könyvekre és szakfolyóiratokra.

(2) 2007. december 31-ig, illetve amennyiben a 402. cikkben említett végleges szabályozás korábban bevezetésre kerül, ennek időpontjáig Lengyelország továbbra is legalább 7%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat az éttermi szolgáltatásokra.

(3) Lengyelország 2008. április 30-ig továbbra is legalább 3%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a III. melléklet 1. pontjában említett élelmiszerek értékesítésére.

(4) Lengyelország 2008. április 30-ig továbbra is legalább 3%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a III. melléklet 11. pontjában említett, általában a mezőgazdasági termelés során használt termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, kivéve a gép- vagy épületfelszerelés-jellegű tárgyi eszközöket.

(5) Lengyelország 2007. december 31-ig továbbra is legalább 7%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a nem a szociálpolitika keretében nyújtott lakóingatlan-építési, -felújítási és -átalakítási szolgáltatások nyújtására – kivéve az építőanyagokat –, valamint a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett lakóépületek vagy lakóépület-részek első birtokbavétel előtti értékesítésére."

12 Ezen eltéréseket a Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2003. L 236., 33. o.; a továbbiakban: csatlakozási okmány) létrejöttéhez vezető tárgyalások keretében határozták meg. Az eltéréseket a csatlakozási okmány XII. melléklete 9. fejezete 1. pontjának a)–c) alpontja foglalja magában.

13 A csatlakozási okmány 24. cikke kimondja:

„Az ezen okmány V., VI., VII., VIII., IX., X., XI., XII., XIII. és XIV. mellékletében felsorolt intézkedéseket az új tagállamok vonatkozásában az említett mellékletekben meghatározott feltételekkel kell alkalmazni."

14 A csatlakozási okmány XII. melléklete „A csatlakozási okmány 24. cikkében hivatkozott lista: Lengyelország" címet viseli. E melléklet „Adózás" című 9. fejezetének 1. pontja a következőképpen nyilvánítja alkalmazandóvá a közösségi HÉA-rendszerre vonatkozó rendelkezéseket:

„(1) 31977 L 0388: A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL L 145.[…], 1. o.), az alábbi utolsó módosítással:

– 32002 L 0038: A Tanács 2002.5.7-i 2002/38/EK irányelve (HL L 128.[…], 41. o.).

a) A 77/388/EGK irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjától eltérve, Lengyelország i. 2007. december 31-ig a megelőző fázisban kifizetett adó megtérítésével fenntarthatja az adómentességet egyes könyvekre és szakfolyóiratokra, és ii. 2007. december 31-ig, illetve amennyiben az irányelv 28l. cikkében említett átmeneti időszak korábban lezárul, ennek utolsó napjáig, legalább 7%-os hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az éttermi szolgáltatásokra.

b) A 77/388/EGK irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjától eltérve, Lengyelország i. 2008. április 30-ig legalább 3%-os kedvezményes hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az emberi és állati fogyasztásra szánt élelmiszerekre (beleértve az italokat, kivéve az alkoholtartalmú italokat); élő állatokra, magvakra, növényekre és az általában élelmiszerek előállításához használt összetevőkre; általában élelmiszer-kiegészítőnek vagy -helyettesítőnek szánt termékekre; valamint az irányelv H. mellékletének 1–10. pontjában említett, általában mezőgazdasági termelés során használt termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, kivéve a gép- vagy épületfelszerelés jellegű tőkejavakat, és ii. 2007. december 31-ig legalább 7%-os kedvezményes hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjában említett és nem a szociálpolitika keretében nyújtott, lakóingatlan-építési, -felújítási és -átalakítási szolgáltatásokra (kivéve az építőanyagokat), valamint az első birtokbavétel előtt átadott lakóépületekre.

c) A 77/388/EGK irányelv 28. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében Lengyelország fenntarthatja az irányelv F. mellékletének 17. pontjában említett, nemzetközi személyszállításra vonatkozó hozzáadottértékadó-mentességet, ameddig a 28. cikk (4) bekezdésében meghatározott feltételek teljesülnek, illetve – ha az a korábbi – ameddig bármelyik jelenlegi tagállam ugyanilyen mentességet alkalmaz.”

A nemzeti szabályozás

15 A hozzáadottérték-adóról szóló módosított, 2004. március 11-i törvény (2004. évi Dz. U., 54. sz., 535. pont; a továbbiakban: HÉA-törvény) 41. cikke szerint az általános HÉA-mérték – bizonyos fenntartások mellett – 22%. E törvény 41. cikkének (2) bekezdése azonban a törvény 3. mellékletében szereplő termékekre és szolgáltatásokra 7%-os adómértéket ír elő.

16 A HÉA-törvény 3. melléklete a 45. pontban említi a „csecsemőruházati cikkeket és kiegészítőket", a 47. pontban pedig a „gyermekcipőket".

A pert megelőző eljárás

17 A Bizottság – mivel úgy vélte, hogy a kedvezményes, 7%-os HÉA-mértéknek a csecsemőruházati cikkek és kiegészítők, valamint gyermekcipők értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére való alkalmazása ellentétes a 2006/112 irányelv 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezéseivel – megindította az EK 226. cikk szerinti tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást. 2007. március 23-i levelével felszólította a Lengyel Köztársaságot észrevételei megtételére.

18 2007. május 22-i válaszában a Lengyel Köztársaság előadta, hogy a kedvezményes HÉA-mérték érintett termékekre való alkalmazása a családtámogatást és a lengyelországi születésszám ösztönzését célzó intézkedések közé tartozik, és illeszkedik a „lisszaboni stratégia" célkitűzéseibe. Hivatkozott arra, hogy Írországban, Luxemburgban és az Egyesült Királyságban ugyanezen termékekre kedvezményes HÉA-mértéket

alkalmaznak. Végül úgy vélte, hogy a vitatott kedvezményes adómérték időbeli hatályának korlátozott jellegét figyelembe véve, nem valósulhat meg versenytorzítás.

19 Mivel e válasz nem győzte meg a Bizottságot, 2008. február 1-jén indokolással ellátott véleményt küldött a Lengyel Köztársaságnak, amelyben felszólította az e véleményben foglaltaknak való megfeleléshez szükséges intézkedéseknek a vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belüli megtételére.

20 A Lengyel Köztársaság 2008. május 31-i levelében megismételte álláspontját.

21 A Bizottság, mivel a Lengyel Köztársaság érvei nem győzték meg, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

A felek érvei

22 A Bizottsága azt kifogásolja, hogy a Lengyel Köztársaság a 2006/112 irányelv 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezései megsértésével a csecsemőruházati cikkek és kiegészítők, valamint gyermekcipők értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére kedvezményes, 7%-os HÉA-mértéket alkalmazott.

23 A Bizottság emlékeztet arra, hogy a 2006/112 irányelv célja a HÉA harmonizálása. Mivel a kedvezményes HÉA-mérték az általános szabály alóli kivételt képez, alkalmazását az ezen irányelvben egyértelműen említett, pontosan meghatározott és egyedi helyzetekre kell korlátozni.

24 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a 2006/112 irányelv 98. cikkének (2) bekezdése egyértelműen úgy rendelkezik, hogy a kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire lehet alkalmazni, és e melléklet nem említi sem a „csecsemőruházati cikkeket és kiegészítőket", sem pedig a „gyermekcipőket".

25 Az, hogy egyes tagállamok a szóban forgó termékek esetében úgy a 2006/112 irányelv 114. cikke, mint a 115. cikke alapján fenntartották a kedvezményes HÉA-mértéket – amennyiben azt 1991. január 1-jén alkalmazták –, nem minősül olyan érvnek, amely a Lengyel Köztársaságnak is lehetővé tenné a kedvezményes HÉA-mérték említett termékekre való alkalmazását.

26 A Bizottság alapvetően azzal érvel, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikke, amely megfelel az 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 316., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. oldal) módosított hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése d) pontjának, a céljánál fogva csak azon tagállamoknak szól, amelyek a 92/77 irányelv elfogadásának időpontjában az Európai Közösség részét képezték, és ezeknek teszi eltérés útján lehetővé a kedvezményes HÉA-mértékek fenntartását, feltéve hogy e mértékek 1991. január 1-jén hatályban voltak e tagállamokban (lásd ebben az értelemben a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7467. o.] 34. pontját).

27 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a Lengyel Köztársaság nem volt tagállam a 92/77 irányelv elfogadásának időpontjában, és hogy a csatlakozási okmány nem rendelkezik úgy, hogy e tagállam élvezheti a 2006/112 irányelv 114. és 115. cikkében meghatározott átmeneti rendelkezésekből eredő előnyöket (lásd analógia útján a C-169/00. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2002. március 7-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2433. o.] 30. pontját).

28 Másodlagosan a Bizottság azzal érvel, hogy a 2006/112 irányelv 115. pontja alkalmazásának feltételei semmi esetre sem teljesülnek.

29 Egyrészt a forgalmi adóról szóló módosított, 1972. december 16-i törvénnyel (egységes szerkezet: 1983. évi Dz. U. , 43. sz., 191. pont; a továbbiakban: 1972. december 16-i törvény) bevezetett adó 1991. január 1-jén nem minősült a 2006/112 irányelv 115. cikke értelmében vett HÉÁ-nak.

30 Másrészt a Lengyel Köztársaság 1991. január 1-jén nem alkalmazott kedvezményes adómértéket a szóban forgó termékekre.

31 A Lengyel Köztársaság úgy véli, hogy az uniós jog és különösen a 2006/112 irányelv 115. cikke értelmében jogosult fenntartani a kedvezményes HÉA-mértéket a szóban forgó termékekre, és e lehetőséget erősítik az Unió általános céljaival összhangban álló szociális megfontolások.

32 A Lengyel Köztársaság hangsúlyozza, hogy bár a tagállam politikai helyzete a csatlakozási feltételek megtárgyalása során arra ösztönözheti ezen államot, hogy *expressis verbis* megjelölje a csatlakozási szerződésben azon mentességi kategóriákat, amelyek

szociális szempontból különösen érzékenyek, vagy amelyek a csatlakozás előtt élénk vitát váltanak ki, ez nem támasztja alá azt az állítást, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikke nem alkalmazható azon tagállam tekintetében, amely nem foglaltatta bele e kategóriák tartalmát a csatlakozási okmány feltételeibe.

33 A Lengyel Köztársaság előadja, hogy 1991. január 1-jén Lengyelországban a termékértékesítésre, így a gyermekruházatra és -cipőre az 1972. december 16-i törvény rendelkezései értelmében kedvezményes adómérték vonatkozott. A lengyelországi HÉA-szabályozás, amely a termékek és szolgáltatások adójáról szóló módosított, 1993. január 8-i törvény (1993. évi Dz. U. 1993., 11. sz., 50. pont) hatálybalépésével jött létre, nagyon hasonló az uniós szabályozáshoz, mivel annak figyelembevételével dolgozták ki. A Lengyel Köztársaság tehát mindig is kedvezményes, 7%-os adómértéket alkalmazott e termékekre. Teljesítette így a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése d) pontja, és következésképpen a 2006/112 irányelv 115. cikke alkalmazásának feltételeit, jóllehet e rendelkezést nem foglalták bele a csatlakozási okmányba.

34 A Bizottság azon alapuló érve, hogy a csatlakozási okmány nem tartalmaz a 2006/112 irányelv 115. cikke szövegének megfelelő rendelkezéseket a szóban forgó termékek tekintetében, míg magában foglal ilyen értelmű rendelkezéseket az éttermi szolgáltatásokra és a lakásértékesítésre alkalmazott kedvezményes adómérték esetében, *a contrario* érv, amely nem fogadható el. A Lengyel Köztársaság szerint abból, hogy egyes, a hatodik irányelv rendelkezéseitől való eltérések alapján kedvezményes HÉA-mértékkel terhelt termékeket és szolgáltatásokat megemlítő rendelkezéseket a csatlakozási okmány rendelkezései megismételnek, nem lehet azt a következtetést levonni, hogy más, kizárólag a másodlagos jog rendelkezéseiben említett termékek és szolgáltatások nem tartozhatnak ezen adómérték alá. A másodlagos jog rendelkezéseinek a csatlakozási okmányban való megismétlése csak deklaratív jellegű lehet.

35 A 2006/112 irányelv 115. cikke alkalmazása lehetőségének az „új” tagállamoktól való megtagadása a „régi” tagállamok előnyben részesítését eredményezi. Az adóztatás szintjét érintő jelentős különbségek – a HÉA-mérték akár 10%-os eltérése – a különböző tagállamokban eltérő árakat eredményeznek ugyanazon termékekre, ami ezen irányelv (4) és (7) preambulumbekezdése értelmében torzítja a Közösségen belüli versenyt.

36 A Lengyel Köztársaság azzal érvel, hogy a kedvezményes HÉA-mérték fenntartását az uniós célokkal egybeeső szociális indokok alapján meg kell engedni, amely uniós célok nemcsak a gazdasági növekedésre, hanem a szociális haladásra is irányulnak.

37 A 2006/112 irányelv rendelkezéseitől való eltérések célja – ahogy az az irányelv (6) preambulumbekezdéséből és az ítélkezési gyakorlatból kitűnik – a túl korlátozó harmonizáció kedvezőtlen gazdasági és társadalmi hatásainak a lehető legnagyobb mértékű csökkentése (lásd analógia útján a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6269. o.] 22. pontját és a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 24. pontját).

38 E tekintetben a Lengyel Köztársaság emlékeztet arra, hogy a közigazgatási eljárás szakaszától kezdve hangsúlyozta, hogy a kedvezményes HÉA-mérték szóban forgó termékek tekintetében való fenntartása különösen fontos a gazdasági növekedése szempontjából, de még inkább a lengyelországi születésszám növelésének tényleges ösztönzését szolgáló megoldások szempontjából.

A Bíróság álláspontja

39 Nem vitatott, hogy az indokolással ellátott véleményben előírt határidő lejártakor a Lengyel Köztársaság kedvezményes, 7%-os HÉA-mértéket alkalmazott a szóban forgó termékekre, és hogy ez utóbbiak nem tartoznak a 2006/112 irányelv III. mellékletében szereplő termékek és szolgáltatások kategóriáiba, amelyekre ezen irányelv 98. cikke szerint a kedvezményes adómértékek kizárólagosan alkalmazhatóak. Az is bizonyos, hogy a csatlakozási okmány e tekintetben nem biztosít eltérést.

40 A Lengyel Köztársaság azonban azzal érvel, hogy ezen, kedvezményes adómértékkel történő adóztatás a 2006/112 irányelv 115. cikke alapján megengedhető. A Bizottság elsősorban azt állítja, hogy e rendelkezés csak azon államokra alkalmazható, amelyek a 92/77 irányelv elfogadásának időpontjában a Közösség tagjai voltak, másodsorban pedig előadja, hogy az említett 115. cikk alkalmazásának feltételei a jelen esetben nem teljesülnek.

41 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikke átmeneti rendelkezés, amelyet eredetileg azon 92/77 irányelv illesztett be a hatodik irányelvbe a 28. cikk (2) bekezdése d) pontjaként, amely eltérésként lehetővé teszi a tagállamok számára – amelyeknek az harmonizált HÉA-mértékek számához és szintjéhez kellett igazítaniuk a HÉA-rendszerüket –, hogy fenntartsák a bizonyos termékekre és szolgáltatásokra alkalmazott kedvezményes HÉA-mértékeket, feltéve hogy e mértékek 1991. január 1-jén hatályban voltak e tagállamokban. Az eltérést engedő átmeneti rendszert illetően a 2006/112 irányelv 115. cikkét szigorúan kell értelmezni (lásd analógia útján a C-462/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2008. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4183. o.] 54. pontját).

42 E tekintetben elegendő azt megállapítani, hogy az említett 115. cikkben biztosított eltérés két, együttesen érvényesítendő feltétel teljesülésétől függ. Az első azt követeli meg az érintett tagállamoktól, hogy 1991. január 1-jén a 2006/112 irányelv értelmében vett HÉÁ-t, vagy legalábbis olyan adóztatási rendszert alkalmazzanak, amely a

közös HÉA-rendszerrel megegyező jellemzőkkel bír. A második azt igényli, hogy az említett adóztatás keretében az említett cikkben érintett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások 1991. január 1-jén kedvezményes adómérték alá tartozzanak.

43 Ami az első feltételt illeti, a Lengyel Köztársaság jelezte, hogy a közös HÉA-rendszert a belső jogába csak a HÉA-törvénnyel vezette be. Meg kell vizsgálni tehát, hogy ennek ellenére az 1972. december 16-i törvényben szabályozott lengyel adó, ahogy az 1991. január 1-jén hatályban volt, tekinthető-e a HÉÁ-val egyenértékű adónak.

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a közös HÉA-rendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg. Mindazonáltal az egyes ügyletek során a HÉA csak az ár különböző összetevőit közvetlenül terhelő HÉA összegének levonását követően számítandó fel. A levonás mechanizmusa oly módon szabályozott, hogy az adóalanyok jogosultak legyenek levonni az általuk fizetendő HÉÁ-ból a HÉA azon összegeit, amelyeket az előzetes termékek és szolgáltatások után számoltak fel, és az adó az egyes szakaszokban kizárólag a hozzáadott értéket terhelje, és annak terheit végül a végső fogyasztó viselje (lásd a C-475/03. sz. Banca Popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 21. és 22. pontját).

45 A Bíróság pontosította, hogy melyek a HÉA alapvető jellemzői. A megfogalmazásban rejlő néhány eltéréstől eltekintve a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy négy ilyen jellemző létezik, nevezetesen az adó olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; az adó összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; az adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő kivetése, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; a korábbi szakaszokban megfizetett összegeknek az adóalany

által fizetendő adóból oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban az adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje (lásd a fent hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 28. pontját, valamint a C-283/06. és C-312/06. sz., KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8463. o.] 37. pontját).

46 Ha valamely adó nem rendelkezik az említett alapvető jellemzők egyikével, ez elegendő ahhoz, hogy ne lehessen a HÉÁ-val egyenértékűnek tekinteni (lásd ebben az értelemben a C-119/08. sz. UAB Mechel Nemunas ügyben 2009. február 5-én hozott végzés 37. pontját).

47 A jelen esetben a HÉA második alapvető jellemzőjét illetően meg kell állapítani, hogy amíg a HÉA ügyletenként kerül kivetésre a forgalomba hozatal szakaszában, és összegének arányosnak kell lennie az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás árával (lásd a fent hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontját), az 1972. december 16-i törvény 4. és 5. cikkéből kitűnik, hogy az 1991. január 1-jén hatályos lengyel adó alapja ezzel ellentétben az adott időszak alatt az adóalany által elért bruttó árbevétel.

48 Mivel a lengyel adót adott időszak árbevétele alapján számították ki, nem lehetett pontosan megállapítani ezen adó azon összegét, amelyet az egyes termékértékesítések alkalmával adott esetben az ügyfélre hárítanak, úgyhogy nem teljesült az a feltétel, miszerint ezen összegnek az adóalany által bevételezett vételárral kell arányosnak lennie (lásd a fent hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 40. pontját).

49 Ezenkívül a HÉA negyedik alapvető jellemzőjét illetően arra kell emlékeztetni, hogy míg a közösségi HÉA-rendszer lehetővé teszi az adóköteles tevékenységekhez felhasznált minden termék vagy szolgáltatás után fizetendő vagy felszámított adó levonását

annak érdekében hogy az adó csak a termelés vagy az értékesítés adott szakaszának hozzáadott értékét terhelje, a Bíróság által a felekhez intézett írásbeli kérdésekre adott válaszokban nyújtott információkból és a tárgyaláson lezajlott vitákból kitűnik, hogy az 1972. december 16-i törvény nem biztosítja az előzetesen kifizetett adó levonásához való jogot, hanem csak azt teszi lehetővé, hogy az árbevételt terhelő általános adóból levonják az egyes anyagokra vagy nyersanyagokra előzetesen felszámított adót. Az említett adót tehát nem a termékek vagy szolgáltatások hozzáadott értékére, hanem az elért jövedelem teljes összegére alkalmazták.

50 A Lengyel Köztársaság azonban azzal érvel, hogy az 1990. április 17-i pénzügyminiszteri rendelet (1990. évi Dz. U., 27. sz., 156. pont) 9. cikke főszabály szerint mentesítette a forgalmi adó alól a készlet, a beruházási eszközök és késztermékek értékesítését.

51 Egészen bizonyos azonban, hogy bár az előzetesen megfizetett adó levonásának kiszámítására szolgáló módszer tekintetében fennálló különbségek nem fosztanak meg valamely adót a HÉA alapvető jellemzőitől, ha az eltérések inkább technikai jellegűek, és nem akadályozzák meg azt, hogy ezen adó alapvetően a HÉÁ-val azonos módon érvényesüljön, ez nem vonatkozik az olyan adóra, amely a termelési tevékenységeket úgy terheli, hogy nem biztos, hogy a HÉÁ-hoz hasonló fogyasztási adó mintájára végül a végső fogyasztó fogja annak terheit viselni (a fent hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 31. pontja).

52 Márpedig a jelen esetben többek között a különböző mentességek vagy a szakaszos adóztatások bonyolult működése miatt nem biztos, hogy a lengyel forgalmi adó terhe végül a végső fogyasztóra hárult a HÉÁ-hoz hasonló fogyasztási adóra jellemző módon, sem pedig hogy az ugyanolyan eredményre vezetett, mint a HÉA.

53 E megfontolások alapján tehát az 1991. január 1-jén Lengyelországban alkalmazott forgalmi adó nem viselte magán a HÉA alapvető jellemzőit.

54 Mivel a Lengyel Köztársaság 1991. január 1-jén nem alkalmazott a 2006/112 irányelv értelmében vett HÉÁ-t, sem pedig a HÉA alapvető jellemzőivel bíró adózási rendszert, nem teljesülnek a 2006/112 irányelv 115. cikke alkalmazásának feltételei.

55 Következésképpen a Lengyel Köztársaságnak a szóban forgó termékekre az általános HÉA-mértéket kellett volna alkalmaznia.

56 Végül, amennyiben a Lengyel Köztársaság önálló védekezési jogalapot kívánt előterjeszteni, amely szerint a kedvezményes HÉA-mérték szóban forgó termékekre való alkalmazásának célja a lengyelországi születésszám növelése, és az hozzájárul a gazdasági növekedés ütemének a lisszaboni stratégia szellemében való növeléséhez, elegendő azt megállapítani, hogy az ilyen szociálpolitikai jellegű érv, bár esetleg igazolhatja azt, hogy az Európai Unió Tanácsa a 2006/112 irányelv módosításával adott esetben eltérést tegyen lehetővé, jogi szempontból a jelen kötelezettségszegési eljárásban nem igazolja, hogy e tagállam megsértette a 2006/112 irányelv 98. cikke (2) bekezdésének rendelkezéseit.

57 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a Lengyel Köztársaság – mivel a csecsemőruházati cikkek és kiegészítők, valamint gyermekcipők értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére kedvezményes, 7%-os HÉA-mértéket alkalmazott – nem teljesítette a 2006/112 irányelv 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

58 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Lengyel Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A Lengyel Köztársaság – mivel a csecsemőruházati cikkek és kiegészítők, valamint gyermekcipők értékesítésére, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére kedvezményes, 7%-os hozzáadottértékadó-mértéket alkalmazott – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a Lengyel Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.

Aláírások