FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT fremsat den 10. juni 2010[1]

I — Indledning

1. Kommissionen anfægter Polens gennemførelse af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[2] (herefter »direktiv 2006/112«). Konkret drejer det sig om den i Polen anvendte nedsatte merværdiafgiftssats på 7% for beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn samt børnefodtøj. Efter Kommissionens opfattelse handler Polen ved anvendelse af denne nedsatte sats i strid med artikel 98, jf. bilag III, i direktiv 2006/112. Polen bestrider ikke, at den nedsatte sats anvendes, men anfører, at den er berettiget ud fra socialpolitiske hensyn såvel som i henhold til artikel 115 i direktiv 2006/112.

2. Afgørende for sagens udfald er først og fremmest den tidsmæssige anvendelse af artikel 115 i direktiv 2006/112 på Polen. Efter artikel 115 i direktiv 2006/112 kan medlemsstater, der pr. 1. januar 1991 bl.a. anvendte en nedsat afgiftssats på børnebeklædning og børnefodtøj, fortsat anvende en sådan sats. På det i artikel 115 nævnte tidspunkt og også, da forgængerbestemmelsen i sjette direktiv[3] blev indført, var Polen endnu ikke medlem af Det Europæiske Fællesskab. Det er således et spørgsmål, om Polen alligevel kan påberåbe sig denne bestemmelse og fortsætte med at anvende en pr. 1. januar 1991 gældende særordning, eller om de afgørende bestemmelser alene er artikel 98 i forbindelse med bilag III samt artikel 128 i direktiv 2006/112 og de ordninger, der er fastsat i tiltrædelsesakten.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — Ordningen fandtes før i artikel 28, stk. 2, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (herefter »sjette direktiv«).

II — Retsforskrifter

bestemmelserne om det fælles merværdiafgiftssystem for anvendelige:

A — *Fællesskabsret*

»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 af 13.6.1977, s. 14), senest ændret ved:

1. Tiltrædelsesakten af 2003

— 32002 L 0038: Rådets direktiv 2002/38/EØF af 7.5.2002 (EFT L 128 af 15.5.2002, s. 41).

3. Artikel 24 i tiltrædelsesakten af 2003 [4] lyder således:

»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.«

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 281, i direktivet, afhængig af, hvilken dato der kommer først.

4. Tiltrædelsesaktens bilag XII indeholder listen over gældende fællesskabsret, som overtages af Polen. Kapitel 9 — fiskale bestemmelser — punkt 1, i dette bilag erklærer

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

4 — Akt 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).

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.«

2. Direktiv 2006/112

5. Artikel 96 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»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.«

6. Artikel 97, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer, at fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2010 må normalsatsen ikke være mindre end 15%.

7. Artikel 98, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 lyder:

»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.

[…]«

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

9. Kapitel 4 i afsnit VIII i direktiv 2006/112 (artikel 109-122) fastsætter de betingelser, på hvilke medlemsstaterne som en undtagelse fra den almindelige ordning fortsat kan anvende afgiftsfritagelser med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled erlagte moms eller nedsatte satser, indtil den endelige momsordning er indført på fællesskabsniveau.

10. Artikel 114, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer i denne sammenhæng følgende:

»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 […] Endvidere kan de i første afsnit omhandlede medlemsstater anvende en sådan sats på børnebeklædning og børnefodtøj samt på boligsektoren.«

11. Artikel 115 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 anvendte en nedsat sats på børnebeklædning og børnefodtøj eller på boligsektoren, kan fortsat anvende en sådan sats […]«

12. Artikel 115 i direktiv 2006/112 overtager ordret bestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra d), som fik denne affattelse ved Rådets direktiv 92/77EØF af 19. oktober 1992 [5].

13. Kapitel 5 i afsnit VIII — midlertidige bestemmelser — indeholder i artikel 123-130 bestemmelser, der giver visse medlemsstater, der tiltrådte Den Europæiske Union den 1. maj 2004, afgiftsfritagelse med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms for visse goder samt ret til at anvende en nedsat sats på visse goder.

5 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

14. Som en videreførelse af bestemmelserne i tiltrædelsesakten indeholder artikel 128 i direktiv 2006/112 følgende særlige regler for Polen:

»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 omhandles 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.«

B — *National ret*

15. I henhold til artikel 41 i den polske merværdiafgiftslov af 11. marts 2004 (herefter »den polske momslov«) er den normale momssats 22%, hvorfra der imidlertid kan gøres undtagelser. Således fastsættes der i den polske momslovs artikel 41, stk. 2, en sats på 7% for de i bilag III nævnte varer og tjenesteydelser.

16. I den polske momslovs bilag III anføres under punkt 45 beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn, og under punkt 47 anføres børnefodtøj.

III — Den administrative procedure og parternes påstande

17. Den 23. marts 2007 sendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Republikken

Polen. Heri gjorde Kommissionen gældende, at Polen i strid med artikel 98, jf. bilag III, i direktiv 2006/112 anvendte en nedsat momssats på beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn samt på børnefodtøj.

18. Med en skriftlig besvarelse af 22. maj 2007 ytrede Polen sig til dette sagsforhold. Da Republikken Polens forsvar ikke overbeviste Kommissionen, fremsendte denne den 1. februar 2008 en begrundet udtalelse til Polen, hvori den gav medlemsstaten en frist på to måneder til at rette sig efter fællesskabsrettens krav.

19. Polen svarede ved en meddelelse af 31. marts 2008. Kommissionen fastholdt sin opfattelse og anlagde ved stævning af 2. februar 2009, indgået til Domstolen den 3. februar 2009, nærværende sag, i hvilken den har nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Republikken Polen har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, jf. direktivets bilag III, idet den i henhold til artikel 41, stk. 2, i lov om afgift af varer og tjenesteydelser af 11. marts 2004, jf. punkt 45 og 47 i bilag III til denne lov, har anvendt en nedsat merværdiafgiftssats på 7% på levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn samt børnefodtøj.

— Republikken Polen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

20. Polen har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

IV — Retlig vurdering

21. I henhold til artikel 96 i direktiv 2006/112 anvender medlemsstaterne 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.

22. Som en undtagelse herfra kan medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 98 anvende en eller to nedsatte satser på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i direktivets bilag III. Levering af beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn samt børnefodtøj (herefter »de omhandlede genstande«), på hvilke Polen anvender en nedsat sats på 7%, er ikke opført i fortegnelsen i bilag III, hvilket heller ikke er bestridt. Følgelig indeholder

direktivets artikel 98 ingen hjemmel til at anvende en nedsat sats på de pågældende genstande.

25. Polen derimod er af den opfattelse, at ordlyden af artikel 115 i direktiv 2006/112 ikke forbyder en anvendelse på Polen. Kunne Polen ikke anvende denne forskrift, diskrimineres Polen i forhold til de andre medlemsstater. Endvidere er anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen berettiget af socialpolitiske grunde.

23. Polen støtter sig imidlertid på artikel 115 i direktiv 2006/112. Efter denne bestemmelse kan medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 anvendte en nedsat sats på børnebeklædning og børnefodtøj eller på boligsektoren, fortsat anvende en sådan sats.

A — *Forskriftens mulige anvendelse på Polen*

26. Artikel 24 i tiltrædelsesakten med overskriften »Overgangsforanstaltninger« lyder: »De foranstaltninger, der opregnes i bilag […] XII […] til denne akt, gælder for de nye medlemsstater på betingelserne i de nævnte bilag«.

24. Kommissionen bestrider, at denne bestemmelse kan finde anvendelse på Polen. Den anfører, at overgangsbestemmelsen oprindeligt blev indsat i sjette direktiv som artikel 28, stk. 3, litra b), ved direktiv 92/77 og kun vedrører de stater, der allerede var medlem af Fællesskabet, da direktiv 92/77 blev udstedt. Den anfører herved, at undtagelsesforskrifter modvirker direktivets harmoniseringsformål og derfor skal fortolkes snævert. Medlemsstater, der er tiltrådt senere, kan kun påberåbe sig undtagelser, som i henhold til tiltrædelsesakten fortsat skal finde anvendelse. Tiltrædelsesakten af 2003 tillader ikke Polen at anvende en nedsat momssats på leveringer af de pågældende genstande som en undtagelse fra det almindelige system.

27. I bilag XII, kapitel 9, »fiskale bestemmelser«, punkt 1, nævnes bl.a. sjette direktiv 77/388 i den affattelse, der følger af den seneste ændring ved direktiv 2002/38/EF. Dette omfatter også alle ændringer af direktivet mellem 1977 og 2002. Under punkt 1, litra a)-c), opregnes dernæst alle de undtagelser fra sjette direktiv, der gælder for Polen, dvs. undtagelserne fra direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), og artikel 28, stk. 3, litra b).

Tiltrædelsesakten indeholder ingen undtagelser fra sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra d).

28. Når der ikke findes særlige begrænsninger eller undtagelser, overtager den tiltrædende medlemsstat *alle* rettigheder og pligter, der følger af den *gældende fællesskabsret* [6]. Hermed finder også undtagelsesforskrifter som sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra d), henholdsvis artikel 115 i direktiv 2006/112, anvendelse på de medlemsstater, der tiltrådte i 2004, medmindre der er fastsat særlige regler i tiltrædelsesakten. Dette er ikke tilfældet for de her omhandlede genstande.

29. Det ændrer intet herved, at Polen ved udstedelsen af direktiv 92/77, som oprindeligt indførte den nævnte regel, ikke var medlem af Fællesskabet. Bestemmelserne om overtagelse af gældende fællesskabsret i tiltrædelsesakten har nemlig netop til formål, at de retsakter, der blev udstedt, før den pågældende medlemsstat tiltrådte, også skal gælde for den. Det ses heller ikke, at direktiv 92/77 på nogen måde blev undtaget fra det fælles regelsæt, som Polen ved sin tiltrædelse af Fællesskabet overtog.

30. Kommissionen derimod synes at udlede af tiltrædelsesaktens artikel 24 i forbindelse med det nævnte bilag, at kun den normale ordning efter sjette direktiv er blevet en del af gældende ret. Særordninger kommer kun på tale, for så vidt som de er opført i bilaget i form af den deri fastlagte tilpasning.

31. Denne fortolkning har imidlertid ingen støtte i ordlyden af tiltrædelsesakten eller dennes systematik. Tværtimod foreskriver tiltrædelsesaktens bilag XII, kapitel 9, »Fiskale bestemmelser«, punkt 1, litra a)-c), udtrykkeligt *afvigelser* fra sjette direktivs undtagelsesregler. Denne lovgivningsteknik hviler på den antagelse, at undtagelserne i princippet gælder for de tiltrædende stater. Dette understreges også af ordlyden af tiltrædelsesaktens bilag XII, kapitel 9, punkt 1, litra c), der lyder: *Med henblik på anvendelse af artikel 28* […] kan Polen opretholde en momsfritagelse for international personbefordring (min fremhævelse).

32. Hvis undtagelsesbestemmelserne derimod fra starten ikke skulle finde anvendelse på de nye medlemsstater, havde det ikke været nødvendigt at ændre dem i tiltrædelsesakten. Tværtimod havde det da været nødvendigt at indføre nye undtagelsesregler for de tiltrædende stater.

6 — Således også generaladvokat Tesauro i forslag til afgørelse af 7.5.1991, sag C-35/90, Kommissionen med Spanien, Sml. I, s. 5073, punkt 6.

33. Såvel retssikkerhedshensyn som tiltrædelsesaktens tavshed er til hinder for den antagelse, at visse bestemmelser i sjette direktiv, der efter deres ordlyd gælder uden indskrænkninger, ikke skulle finde anvendelse på de tiltrådte medlemsstater. For at skaffe klarhed i så henseende havde tiltrædelsesakten ikke blot skullet opregne de ændrede gældende undtagelser, men samtlige undtagelser, der i det hele ikke skal gælde for tiltrædelsesstaterne.

34. Til støtte for sin argumentation har Kommissionen endeligt henvist til ordningen med nedsat afgift for boliger. Afgiften på ydelser vedrørende bygning, renovering og forandring af beboelse er for Polens vedkommende reguleret i tiltrædelsesaktens bilag XII, kapitel 9, punkt 1, litra b), og i artikel 128, stk. 5, i direktiv 2006/112. Desuden følger det af direktivets artikel 115, at medlemsstater, der den 1. januar 1991 anvendte en nedsats sats for boligsektoren, fortsat kan anvende en sådan sats. Hvis denne regel også gælder for senere tiltrådte stater, vil Polen have en dobbelt hjemmel til afgiftsnedsættelse.

35. Dette argument overbeviser mig imidlertid ikke.

36. Artikel 128 i direktiv 2006/112 er en særregel for Polen, der afviger fra hovedreglen i artikel 115, og som erstatter denne for så vidt angår anvendelsen af den nedsatte sats for boligsektoren. Mens artikel 115 nemlig uden tidsmæssig begrænsning tillader anvendelse af en nedsat sats på boligsektoren, såfremt en sådan anvendtes pr. 1. januar 1991, begrænser tiltrædelsesaktens særregel, der blev overtaget af artikel 128 i direktiv 2006/112, på den ene side den tidsmæssige anvendelse af en nedsat sats indtil den 31. december 2007, og på den anden side ændres undtagelsen for Polen i direktivets artikel 128 således, at den ikke er knyttet til en tilsvarende nedsats sats, der allerede fandt anvendelse pr. 1. januar 1991, men også gælder for nedsatte afgiftssatser, der er indført senere.

37. Da der i modsætning til boligsektoren ikke findes nogen særordning for levering af børnebeklædning og børnefodtøj, er det således stadig undtagelsesforskriften i artikel 115 i direktiv 2006/112, der gælder for samtlige medlemsstater. Hvis traktatsparterne også ville have ændret gyldigheden af denne forskrift i forhold til Polen, eller helt have udelukket den, havde det været nødvendigt med en tilsvarende bestemmelse i tiltrædelsesakten.

38. Således omfatter det regelsæt, som Polen overtog ved sin tiltrædelse, altså også uden videre undtagelsesreglen i artikel 115 i direktiv 2006/112.

39. Det er dog et spørgsmål, om der i indholdet af eller formålet med artikel 115 kan findes holdepunkter for, at denne forskrift ikke må anvendes på en stat som Polen, fordi den ikke var medlem af Fællesskabet pr. 1. januar 1991.

40. Som Domstolen imidlertid har fastslået i Optimus—Telecomunicações-dommen, gælder en henvisning til en dato, der er fastsat i fællesskabsretten, medmindre andet er bestemt i tiltrædelsesakten eller en anden fællesskabsretsakt, også for den tiltrædende stat, selv om denne dato ligger forud for datoen for dennes tiltrædelse [7].

41. Tiltrædelsesakten indeholder som allerede anført ingen holdepunkter for, at sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra d) (henholdsvis artikel 115 i direktiv 2006/112) ikke gælder for de tiltrædende stater.

42. Heller ikke af ordlyden af de pågældende bestemmelser selv fremgår noget andet. I så henseende kan de medlemsstater, der allerede pr. 1. januar 1991 anvendte en nedsat sats på de pågældende genstande, fortsætte hermed. Reglen kræver ikke, at den respektive medlemsstat skulle have været medlemsstat allerede på skæringsdatoen den 1. januar 1991, selv om en sådan tidsmæssig fiksering af medlemsstaterne på en bestemt dato i høj grad anvendes i direktiv 2006/112 [8]. Det forhold, at der ikke findes en sådan tidsmæssig fiksering, taler for, at artikel 115 principielt også skal anvendes på medlemsstater, som først senere er tiltrådt Den Europæiske Union, for så vidt som de på skæringsdagen anvendte en tilsvarende ordning.

43. Ved en ren fortolkning efter ordlyden skal reglen altså anvendes på Polen. Når ordlyden af en fællesskabsbestemmelse er utvetydig og ikke kan fortolkes forskelligt i de forskellige sprogversioner, er en sproglig fortolkning et kraftigt indicium for så vidt angår den korrekte betydning af bestemmelsen [9].

7 — Dom af 21.6.2007, sag C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Sml. I, s. 4985, præmis 32.

8 — Jf. blot artikel 379, stk. 1, i direktiv 2006/112, der støttes på bilag XV, afsnit XI, punkt 2, litra m), i akten vedrørende Østrigs, Finlands og Sveriges tiltrædelse (EFT 1994 C 241, s. 335).

9 — Jf. generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 25.1.2007 i sag C-366/05, Optimus - Telecomunicações, Sml. I, s. 4985, punkt 45.

44. Det fortolkningsresultat, der indtil nu er fremkommet vedrørende spørgsmålet om reglens anvendelighed på Polen, må imidlertid også bedømmes i forhold til det formål, fællesskabslovgiver forfølger med direktivet, nemlig at skabe et fælles merværdiafgiftssystem.

45. Som Domstolen gentagne gange har fastslået [10], skal de bestemmelser i sjette direktiv fortolkes snævert, der indeholder undtagelser fra det generelle princip om, at enhver levering af varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig erlægger mod vederlag, er omfattet af merværdiafgiften.

46. Herved udgør artikel 115 i direktiv 2006/112 en undtagelsesregel, der på ubegrænset tid viderefører en tilstand, der strider mod direktivets formål, nemlig anvendelse af nedsatte afgiftssatser på andre former for omsætning end hjemlet i direktivet. Det er her et spørgsmål, om Domstolens konstateringer i Optimus — Telecomunicações-dommen [11] vedrørende Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [12] uden videre kan finde anvendelse på det foreliggende sagsforhold. Til forskel fra nærværende sag drejede det sig nemlig i nævnte dom om at tage udgangspunkt i retstillingen på en skæringsdag før tiltrædelsen med henblik på at nå frem til en retstilstand, der lå nærmere ved et af direktivets harmoniseringsformål.

47. Heller ikke en snæver fortolkning af bestemmelsen udelukker dens anvendelse på Polen. Direktivet går ud fra en etapevis gennemførelse, da harmoniseringen af omsætningsafgifterne i medlemsstaterne medfører ændringer af den fiskale struktur og har mærkbare konsekvenser på det budgetmæssige, økonomiske og sociale område [13]. Også andre medlemsstater kan for indeværende anvende en nedsat afgiftssats på de omhandlede genstande, hvorfor målet om en fuldstændig harmonisering i al fald endnu ikke nået, uafhængigt af spørgsmålet, om forskriften finder anvendelse på Polen.

48. Også undtagelsesforskrifternes indhold og formål taler for at anvende dem på Polen: Medlemsstaternes borgere skal trods fremadskridende harmonisering stadig have ret til visse begunstigelser, som de har vænnet

10 — Jf. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34, af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 28, af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 15 og 16, og af 6.7.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, præmis 23.

11 — Nævnt ovenfor i fodnote 7.

12 — EFT 1969 II, s. 405, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10.6.1985, EFT L 156, s. 23.

13 — Jf. sjette betragtning til direktiv 2006/112.

sig til. Selv om den fortsatte anvendelse af sådanne ordninger i sig selv modvirker det harmoniserede system, tillader direktivet dem udtrykkeligt for at undgå sociale skævheder.

49. Hvis den nedsatte sats på børnebeklædning og børnefodtøj straks blev afskaffet, ville dette indebære en øjeblikkelig forøgelse af afgiftsbelastningen for familier med børn. For at undgå dette fik medlemsstaterne i 1992 tilladelse til at beholde de nedsatte momssatser, som de på skæringsdatoen af socialpolitiske grunde anvendte for levering af disse varer. Polen befandt sig ved sin tiltrædelse i en situation, der kan sammenlignes med situationen for de medlemsstater, der allerede var medlemmer af Fællesskabet i 1992.

50. Dette resultat medfører muligvis en konkurrencefordel for polske erhvervsdrivende, fordi deres omsætning begunstiges i afgiftsmæssig henseende. Dermed adskiller deres situation sig dog ikke fra situationen for de erhvervsdrivende i andre medlemsstater, som allerede anvendte en nedsat sats i 1991. Netop en undladelse af at anvende undtagelsen på senere tiltrådte stater ville imidlertid føre til en forskelsbehandling af disse stater. De ville principielt være omfattet af en stærkere harmonisering end de stater, der allerede ved reglens udstedelse var medlemsstater.

51. Efter Kommissionens opfattelse er denne stærkere harmonisering for de nye medlemsstater berettiget, fordi de senere tiltrådte medlemsstater også overtager gældende fællesskabsret på et senere trin af denne. Anvendelse af særordningen på de stater, der tiltrådte i 2004, vil forringe det oparbejdede harmoniseringsniveau.

52. Såfremt Polen fra den 1. januar 1991 har anvendt en tilsvarende nedsat momssats på de pågældende genstande, et det imidlertid i samme situation som de daværende medlemsstater med den ene forskel, at denne afgiftssats i Polen først havde hjemmel i national ret, mens de gamle medlemsstater fortsat kunne anvende deres tilsvarende ordning med hjemmel i direktivets bemyndigelse. Anvendelsen af artikel 115 i direktiv 2006/112 på Polen fører i denne situation hverken til en forringelse af harmoniseringsniveauet eller til en stærkere harmonisering, men kun til opretholdelse af *status quo*.

53. Det kan ganske vist synes ønskværdigt at fjerne de talrige undtagelser, som direktivet tillader. Dog bør en fjernelse på ensartet vis omfatte alle medlemsstater, der i forhold til

eventuelle gamle ordninger befinder sig i en tilsvarende situation.

54. Som mellemresultat kan det således lægges til grund, at artikel 115 i direktiv 2006/112 også tillader Polen fortsat at anvende en nedsat afgiftssats på leveringer af beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn og børnefodtøj, hvis Polen anvendte en sådan sats pr. 1. januar 1991.

1. Kriterierne i artikel 115 i direktiv 2006/112

55. Følgelig må det undersøges, om de forudsætninger, der efter artikel 115 i direktiv 2006/112 gælder for anvendelse af en nedsat afgiftssats, også faktisk foreligger i Polen.

56. Kommissionen har ikke taget stilling til dette spørgsmål i stævningen — heller ikke subsidiært.

57. I svarskriftet har den polske regering anført, at der i Polen den 1. januar 1991 anvendtes en nedsat afgiftssats på børnebeklædning og børnefodtøj i henhold til lov af 16. december 1972. Merværdiafgiftssystemet, som efterfølgende blev indført med lov af 8. januar 1993 om afgift af varer og tjenesteydelser, var indrettet med Fællesskabets merværdiafgiftssystem som forbillede. I medfør af denne lov har Polen siden anvendt en afgiftssats på 7% for de omhandlede genstande.

58. Kommissionen har frafaldet replik, da sagsøgte ikke har fremsat nye argumenter, og da Kommissionen har behandlet alle de hidtil fremsatte anbringender. Således kunne man anse det af Polen anførte for accepteret af Kommissionen. Hvad Kommissionen senere måtte fremføre, ville således skulle afvises i henhold til procesreglementets artikel 42, stk. 2, som et for sent fremsat anbringende.

59. Domstolen skal imidlertid også prøve korrektheden af den polske regerings anbringender, selv om Kommissionen ikke har bestridt dem. For i så henseende at få nærmere kendskab til situationen i Polen efter den 1. januar 1991, har Domstolen anmodet begge parter om en skriftlig stillingtagen til spørgsmålet, om forudsætningerne for at anvende artikel 115 i direktiv 2006/112 i Polen var til stede. Paterne skulle i særdeleshed oplyse, hvorvidt den i Polen pr. 1. januar 1991 anvendte afgift kunne anses for en merværdiafgift som omhandlet i direktivets artikel 115,

og om der dengang gjaldt en nedsat sats for de her omhandlede varer.

60. De oplysninger, som Kommissionen og Polen har afgivet som besvarelse af Domstolens netop nævnte anmodning, kan ikke anses for anbringender og indsigelser, der er for sent fremsat, jf. procesreglementets artikel 42, stk. 2, og de vil således også blive inddraget i den følgende prøvelse af korrektheden af de polske anbringender.

61. For det første må det således prøves, om den polske omsætningsafgift, der pr. 1. januar 1991 blev opkrævet for leveringer af de omhandlede genstande, er merværdiafgift i direktiv 2006/112's forstand. For der andet må det prøves, om der efter skæringsdatoen er blevet anvendt en nedsat sats.

B — *Vedrørende spørgsmålet, om afgiften har karakter af omsætningsafgift i direktivets forstand*

62. Domstolen har i sin retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 33, stk. 1 (nu artikel 401 i direktiv 2006/112), udledt følgende væsentligste kendetegn, der er karakteristiske for det fælles merværdiafgiftssystem [14]:

— Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser.

— Dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer.

— Den opkræves i hvert produktions- og distributionsled, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner.

— En afgiftspligtig kan fra den moms, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående produktions- og distributionsled, således at denne afgift i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren.

63. Mangler en national afgift et af disse kendetegn, er sjette direktivs artikel 33, stk. 1, ikke til hinder for, at den opkræves ud over merværdiafgiften [15].

14 — Dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 28, og af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 37.

15 — Banca popolare di Cremona-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 27, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 36.

64. Denne konstatering må dog ses i sammenhæng med ordningen efter artikel 33, stk. 1. Denne bestemmelses indhold og formål er at udelukke de konkurrenceforvridninger og skadelige påvirkninger af det indre marked, der ville opstå, hvis der ved siden af det harmoniserede merværdiafgiftssystem på nationalt plan anvendtes en afgift med tilsvarende kendetegn — altså en parallelmoms, så at sige [16].

65. Derimod er det afgørende for at kunne anvende artikel 115 i direktiv 2006/112 på en medlemsstat i en situation som Polens, at afgiften på børnebeklædning og børnesko er en forbrugsafgift, der ligner den harmoniserede merværdiafgift, og at den sociale fordel, der følger af den nedsatte sats for denne afgift, har en tilsvarende betydning for forbrugeren som opkrævningen af den nedsatte sats af merværdiafgiften i direktiv 2006/112's forstand.

66. Der skal således være tale om en generel afgift på levering af de pågældende genstande, hvis størrelse er proportional med prisen, og som i sidste instans bæres af den endelige forbruger. Det er derimod ikke af afgørende betydning, om og på hvilken måde afgiftens neutralitet sikres på de forskellige handelstrin før leveringen til den endelige forbruger.

16 — Jf. i denne retning Banca popolare di Cremona-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 21 og 24, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 29 og 33.

67. I så henseende fremgår det af de oplysninger om retsstillingen i Polen, som Domstolen har modtaget som skriftlig besvarelse af dens spørgsmål samt under den mundtlige forhandling, at den omsætningsafgift, der er blevet opkrævet i Polen den 1. januar 1991, er en generel afgift, der beregnes proportionalt med ydelsens værdi. Herved har afgiften ganske vist hjemmel i to love — den ene vedrørende afgiften for ydelser fra statslige virksomheder og den anden vedrørende afgiften for ydelser fra private virksomheder. Afgiften var dog i begge tilfælde udformet på samme måde.

68. For så vidt som Kommissionen i denne sammenhæng anfægter det forhold, at bestemte ydelser ikke var omfattet af afgiften, som eksempelvis kunstneriske eller videnskabelige aktiviteter, er dette ikke til hinder for afgiftens generelle karakter. Under alle omstændigheder indeholder direktiv 2006/112 mange afgiftsfritagelser af socialpolitiske grunde.

69. Endvidere er det i denne sammenhæng ikke relevant, at Polen først i 1993 indførte et merværdiafgiftssystem, der i lighed med direktivets system sikrede afgiftens neutralitet i omsætningsleddene indtil leveringen til den endelige forbruger ved fradrag af indgående moms. Indtil da anvendte Polen et system med fritagelse af de foregående ydelser for at undgå en kumulering af merværdiafgiften på de forskellige handelstrin.

70. Som der allerede er redegjort for, er det afgørende ved vurderingen af afgiftsfordelen den endelige forbrugers situation. For den endelige forbruger er det ligegyldigt, hvilken lovgivningsteknik der garanterer, at der skal erlægges en afgift, der er proportional med merværdi, som er tilført varen i omsætningskæden. I øvrigt giver direktivet også medlemsstaterne mulighed for at anvende bestemte undtagelser fra den almindelige mekanisme med fradrag af indgående moms [17].

71. Endvidere må det undersøges, om der på levering af de her omhandlede genstande har været anvendt en nedsat sats fra den 1. januar 1991.

72. Det fremgår af de foreliggende oplysninger, at de pågældende leveringer først var helt fritaget for afgift, derefter fra den 4. maj 1992 til den 16. december 1992 var pålagt en afgift på 5%, og at afgiften siden har været på 7%. Samtidig androg normalsatsen 20%, henholdsvis 22%.

73. Hertil må det først fastslås, at en afgiftsfritagelse i vid forstand også kan ligestilles med anvendelse af en afgift med en sats, der er nedsat til nul. Direktivet ligestiller selv den i nogle medlemsstater anvendte *zero-rating*, altså fritagelse med ret til fradrag af købsmoms, med anvendelse af en nedsat sats, der er lavere end direktivets mindstesatser [18]. Derfor kan man også anse den pr. 1. januar 1991 i Polen gældende fritagelse af levering af beklædningsgenstande og tilbehør til beklædning til spædbørn og af børnefodtøj for anvendelse af en nedsat sats som omhandlet i artikel 115 i direktiv 2006/112 [19].

74. Endvidere er det ikke udelukket at anvende artikel 115 af den grund, at Polen ikke hele tiden har anvendt en nedsat sats på samme niveau, men hævede satsen i to omgange fra 0% til nu 7%.

75. I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at ikke enhver national foranstaltning, der er vedtaget efter en skæringsdato fastsat

17 — Jf. f.eks. artikel 175, stk. 2, andet afsnit, og artikel 180 og 372 i direktiv 2006/112.

18 — Jf. f.eks. sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a) og b), henholdsvis artikel 110 og 113 i direktiv 2006/112. Se med hensyn til begrebet *zero-rating* nærmere mit forslag til afgørelse af 4.5.2006, sag C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, punkt 22 og 23, og mit forslag af 13.12.2007, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, punkt 27.

19 — På dette tidspunkt fandtes der — som allerede omtalt — endnu ikke nogen ordning med fradrag af indgående moms i Polen. Dog blev den flerleddede afgiftsbelastning udlignet ved en fritagelse af den foregående ydelse, hvorfor systemet også i så henseende kan sammenlignes med en *zero-rating*.

i fællesskabsretten, allerede af denne grund automatisk falder uden for undtagelsesordningen efter den omhandlede fællesskabsretsakt [20]. For så vidt som en medlemsstat efter skæringsdatoen ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette og hermed nærmer sig direktiv 2006/112's formål, bør disse bestemmelser følgelig anses for dækket af den til grund liggende undtagelse [21].

76. Følgelig er der intet grundlag for at rejse indvendinger, hvis Polen efter 1991 har reduceret størrelsen af den nedsatte sats og på denne måde har nærmet sig den normalsats, som direktivet selv har fastsat for de pågældende transaktioner.

77. Til slut kan det fastslås, at Republikken Polen i henhold til artikel 115 i direktiv 2006/112 er beføjet til at anvende en nedsat afgiftssats på 7% på leveringer af beklædningsgenstande og tilbehør til beklædningsgenstande til spædbørn og på børnefodtøj. Polen bør derfor frifindes for Kommissionens søgsmål, hvori Kommissionen gør gældende, at Polen herved har tilsidesat artikel 98 i direktiv 2006/112.

V — Sagens omkostninger

78. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Da Kommissionen ikke har fået medhold i sine anbringender, bør Kommissionen i overensstemmelse med Republikken Polens påstand betale omkostningerne.

20 — Jf. dom af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 85, med henvisning til dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 41.

21 — Jf. i denne retning Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 85, med henvisning til de domme vedrørende sjette direktivs artikel 17, stk. 6, der er afsagt henholdsvis den 14.6.2001, sag C-435/59, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 44, og den 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol und Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 45. Se endvidere dom af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 35-37.

VI — Forslag til afgørelse

79. Jeg foreslår derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Republikken Polen frifindes.

2) Europa-Kommissionen bærer sagens omkostninger.«