FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT
föredraget den 10 juni 2010[1]

I — Inledning

1. Kommissionen har ifrågasatt Polens införlivande av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[2] (nedan kallat direktiv 2006/112). Det är närmare bestämt fråga om Polens reducerade mervärdesskattesats på 7 procent för kläder och klädestillbehör för spädbarn och barnskor. Enligt kommissionens uppfattning strider Polens tillämpning av denna reducerade skattesats mot artikel 98 jämförd med bilaga III till direktiv 2006/112. Polen har inte bestritt att en reducerad skattesats tillämpas men anser att denna är motiverad av socialpolitiska skäl och berättigad på grund av bestämmelsen i artikel 115 i direktiv 2006/112.

2. Avgörande för utgången av målet är tillämpligheten i tiden av artikel 115 i direktiv 2006/112 för Polens del. Enligt nämnda artikel får de medlemsstater som den 1 januari 1991 bland annat tillämpade en reducerad skattesats på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder fortsätta att tillämpa den skattesatsen på leverans av sådana varor eller tillhandahållande av sådana tjänster. Vid den tidpunkt som nämns i artikel 115 i direktiv 2006/112 liksom när motsvarande tidigare bestämmelser i sjätte direktivet[3] infördes var Polen emellertid ännu inte medlemsstat i Europeiska gemenskapen. Frågan är därmed huruvida Polen ändå kan åberopa dessa bestämmelser och fortsätta att tillämpa särskilda regler som var i kraft den 1 januari 1991, eller om endast artikel 98 jämförd med bilaga III till och artikel 128 i direktiv 2006/112 samt de berörda bestämmelserna i anslutningsakten är relevanta.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — Bestämmelserna fanns tidigare i artikel 28.2 d i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskatter) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

1. 2003 års anslutningsakt

3. Artikel 24 i 2003 års anslutningsakt [4] har följande lydelse:

”De bestämmelser som förtecknas i bilagorna V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII och XIV till denna anslutningsakt skall tillämpas i fråga om de nya medlemsstaterna enligt de villkor som anges i bilagorna.”

4. Bilaga XII till anslutningsakten innehåller den för Polen tillämpliga förteckningen över det gemensamma regelverket. I kapitel 9 (beskattning) punkt 1 i denna bilaga förklaras bestämmelserna om det gemensamma systemet för mervärdesskatt vara tillämpliga:

”31977 L 0388: Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1), senast ändrad genom

— 32002 L 0038: Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7.5.2002 (EGT L 128, 15.5.2002, s. 41).

a) Med avvikelse från artikel 12.3 a i direktiv 77/388/EEG får Polen i) tillämpa ett undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led på leverans av vissa böcker och facktidskrifter till och med den 31 december 2007 och ii) behålla en reducerad mervärdeskattesats på minst 7 % på tillhandahållandet av restaurangtjänster till och med den 31 december 2007, dock inte längre än till utgången av den övergångsperiod som avses i artikel 28 l i direktivet, [beroende på vilken tidpunkt som infaller först].

b) Med avvikelse från artikel 12.3 a i direktiv 77/388/EEG får Polen bibehålla i) en reducerad mervärdesskattesats som inte får understiga 3 % på livsmedel (inklusive

4 — Akt om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EUT L 236, 2003, s. 33).

drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur, levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror, varor som normalt är avsedda att användas som komplement eller ersättning för livsmedel samt på tillhandahållande av varor och tjänster av de slag som normalt är avsedda för jordbruksproduktion, men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader, enligt punkterna 1 och 10 i bilaga H till direktivet, till och med den 30 april 2008, och ii) en reducerad mervärdesskattesats som inte får understiga 7 % på tillhandahållande av tjänster, som inte tillhandahålls som ett led i socialpolitiken, för uppförande, renovering och ombyggnad av bostadshus, exklusive byggnadsmaterial, samt för leverans före första inflyttning av bostadshus eller del av bostadshus, enligt artikel 4.3 a i direktivet, till och med den 31 december 2007.

c) Vid tillämpningen av artikel 28.3 b i direktiv 77/388/EEG får Polen bibehålla ett undantag från mervärdesskatt på internationella passagerartransporter, enligt punkt 17 i bilaga F till direktivet, till dess att villkoret i artikel 28.4 i direktivet är uppfyllt, dock inte längre än samma undantag tillämpas av någon av de nuvarande medlemsstaterna."

2. Direktiv 2006/112

5. I artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster."

6. Enligt artikel 97.1 i direktiv 2006/112 får normalskattesatsen från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 inte vara lägre än 15 procent.

7. Artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

…”

8. Enligt artikel 99.1 i direktiv 2006/112 ska de reducerade skattesatserna fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 procent.

9. I kapitel 4 i avdelning VIII i direktiv 2006/112 (artiklarna 109–122) föreskrivs under vilka villkor som medlemsstaterna, till dess att en slutlig ordning för mervärdesskatt på gemenskapsnivå har införts, kan tillämpa bestämmelser om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och om reducerade skattesatser vilka avviker från de allmänna bestämmelserna.

10. I artikel 114.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1993 var tvungna att höja den normalskattesats som gällde den 1 januari 1991 med mer än 2 procent får på leveranser av varor och på tillhandahållanden av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III tillämpa en reducerad skattesats …

Vidare får de medlemsstater som avses i första stycket tillämpa en sådan skattesats på … barnkläder, barnskor och bostäder.”

11. I artikel 115 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på … barnkläder, barnskor och bostäder får fortsätta att tillämpa den skattesatsen på leverans av sådana varor eller tillhandahållande av sådana tjänster.”

12. I artikel 115 i direktiv 2006/112 används ordagrant bestämmelsen i artikel 28.2 d i sjätte direktivet, som fick den lydelsen genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992. [5]

13. Kapitel 5 i avdelning VIII – Tillfälliga bestämmelser – innehåller bestämmelser i artiklarna 123–130 vilka ger vissa medlemsstater som anslöt sig till Europeiska unionen den 1 maj 2004 möjlighet att bevilja undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på leverans av vissa varor samt rätt att tillämpa en reducerad skattesats på vissa varor.

5 — Ovan fotnot 3.

14. Med koppling till bestämmelserna i anslutningsakten innehåller artikel 128 i direktiv 2006/112 följande särbestämmelser för Polen:

”1. Polen får bevilja undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet på leverans av vissa böcker och facktidskrifter till och med den 31 december 2007.

2. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats på minst 7 % på tillhandahållandet av restaurangtjänster till och med den 31 december 2007, eller fram till det att den slutliga ordning som avses i artikel 402 införs, dock längst till den tidpunkt som infaller först.

3. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 3 % på livsmedel som avses i punkt 1 i bilaga III till och med den 30 april 2008.

4. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 3 % på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av de slag som normalt är avsedda för jordbruksproduktion, men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader som avses i punkt 11 i bilaga III till och med den 30 april 2008.

5. Polen får fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats som inte får understiga 7 % på tillhandahållande av tjänster, som inte tillhandahålls som ett led i socialpolitiken, för uppförande, renovering och ombyggnad av bostadshus, exklusive byggnadsmaterial, samt för leverans före första inflyttning av bostadshus eller del av bostadshus som avses i artikel 12.1 a till och med den 31 december 2007.”

B — *Nationell lagstiftning*

15. Enligt artikel 41 i den polska mervärdesskattelagen av den 11 mars 2004 (nedan kallad den polska mervärdesskattelagen) är den normala mervärdesskattesatsen 22 procent. Det förekommer dock avvikelser från denna. Sålunda föreskrivs i artikel 41.2 i den polska mervärdesskattelagen en reducerad skattesats om 7 procent på varor och tjänster som nämns i bilaga III.

16. I bilaga III till den polska mervärdesskattelagen upptas under punkt 45 kläder och klädestillbehör för spädbarn och under punkt 47 barnskor.

III — Det administrativa förfarandet och parternas yrkanden

17. Kommissionen skickade den 23 mars 2007 en formell underrättelse till Republiken

Polen och gjorde gällande att Polen med avsteg från artikel 98 jämförd med bilaga III till direktiv 2006/112 tillämpar en reducerad mervärdesskattesats på kläder och klädestillbehör för spädbarn och barnskor.

18. Polen yttrade sig i en svarsskrivelse av den 22 maj 2007. Vad Polen anförde till sitt försvar övertygade inte kommissionen som den 1 februari 2008 sände ett motiverat yttrande till Polen i vilket Polen gavs två månader för att vidta de nödvändiga åtgärderna för att rätta sig efter gemenskapsrätten.

19. Polen svarade genom skrivelse av den 31 mars 2008. Kommissionen vidhöll sin uppfattning och väckte talan vid domstolen genom en ansökan av den 2 februari 2009 som inkom till domstolen den 3 februari 2009. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

— fastställa att Republiken Polen har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med bilaga III till detta direktiv, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på 7 procent för leverans, införsel och förvärv inom gemenskapen av kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor i enlighet med artikel 41.2 i lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster, jämförd med punkterna 45 och 47 i bilaga III till denna lag, och

— förplikta Republiken Polen att ersätta rättegångskostnaderna.

20. Polen har yrkat att talan ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

IV — Rättslig bedömning

21. Enligt artikel 96 i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

22. Med avsteg från detta ges medlemsstaterna enligt artikel 98 i direktivet rätt att tillämpa en eller två reducerade skattesatser på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet. Det är ostridigt att kläder och klädestillbehör för spädbarn samt barnskor (nedan kallade de berörda varorna), på vilka en reducerad skattesats om 7 procent tillämpas i Polen, inte anges i bilaga III. Artikel 98

i direktivet ger följaktligen inte Polen rätt att tillämpa en reducerad skattesats på de berörda varorna.

23. Polen stöder sig emellertid på artikel 115 i direktiv 2006/112. Enligt den bestämmelsen får de medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på barnkläder och barnskor, liksom på bostäder, fortsätta att tillämpa den skattesatsen.

24. Enligt kommissionen kan den bestämmelsen inte tillämpas på Polen. Kommissionen har påpekat att denna övergångsbestämmelse ursprungligen infördes genom direktiv 92/77 som artikel 28.3 b i sjätte direktivet, och att den endast riktas till de stater som redan var medlemmar i gemenskapen när direktiv 92/77 antogs. Kommissionen har vidare anfört att undantagsbestämmelser äventyrar direktivets harmoniseringsändamål och därför ska tolkas restriktivt. Senare anslutna medlemsstater kan endast åberopa sådana undantag om det anges i anslutningsakten att de är tillämpliga. 2003 års anslutningsakt ger inte Polen rätt att på de berörda varorna tillämpa en reducerad skattesats som avviker från det allmänna systemet.

25. Polen anser däremot att ordalydelsen i artikel 115 i direktiv 2006/112 inte hindrar att bestämmelsen tillämpas på Polen. Om Polen uteslöts från tillämpningsområdet för denna bestämmelse skulle det innebära att Polen diskriminerades i förhållande till övriga medlemsstater. Det är dessutom motiverat av socialpolitiska skäl att tillämpa denna undantagsbestämmelse.

A — *Huruvida bestämmelsen är tillämplig för Polens del*

26. I artikel 24 i anslutningsakten, med rubriken ”Övergångsbestämmelser”, anges att ”[d]e bestämmelser som förtecknas i bilagorna ... XII ... till denna anslutningsakt skall tillämpas i fråga om de nya medlemsstaterna enligt de villkor som anges i bilagorna”.

27. I bilaga XII, kapitel 9 (beskattning) punkt 1 upptas bland annat sjätte direktivet 77/388 i dess lydelse enligt den senaste ändringen genom direktiv 2002/38/EG. Därigenom inkluderas alla ändringar av direktivet som skett mellan åren 1977 och 2002. I punkt 1 a–c anges de avsteg från sjätte direktivet som gäller för Polen, framför allt avsteg från artiklarna 12.3 a och 28.3 b i direktivet.

Något avsteg från artikel 28.2 d i sjätte direktivet föreskrivs inte i anslutningsakten.

28. Om inga särskilda begränsningar eller förbehåll ställs upp övertar en anslutande stat *alla* rättigheter och skyldigheter som följer av *acquis communautaire.* [6] Därmed är även sådana undantagsbestämmelser som artikel 28.2 d i sjätte direktivet och artikel 115 i direktiv 2006/112 i princip tillämpliga på de medlemsstater som anslöt sig år 2004 såvida inte anslutningsakten innehåller några särbestämmelser. Så är inte fallet vad gäller de berörda varorna.

29. Den omständigheten att Polen inte var medlem i gemenskapen vid tillkomsten av direktiv 92/77, genom vilket den nämnda bestämmelsen först infördes, utgör inte något hinder mot detta. Bestämmelserna i anslutningsakten om övertagande av det gemensamma regelverket syftar nämligen just till att giltigheten av sådana rättsakter som antogs innan de berörda medlemsstaterna anslöt sig utvidgas till att omfatta även dessa stater. Det framgår inte heller att direktiv 92/77 på något sätt skulle ha undantagits från det gemensamma regelverket, som Polen genom sin anslutning till gemenskapen har övertagit.

30. Kommissionen tycks däremot tolka artikel 24 i anslutningsakten jämförd med bestämmelserna i nämnda bilaga så, att endast det ordinarie regelsystemet i sjätte direktivet ingår i det regelverk som har övertagits. Särbestämmelser skulle då ingå endast såvitt de angetts i bilagan och under förutsättning att de anpassats på det sätt som anges där.

31. För en sådan tolkning finns dock inget stöd vare sig i ordalydelsen av eller i systematiken hos bestämmelserna i anslutningsakten. Tvärtom innehåller anslutningsakten i bilaga XII, kapitel 9 (beskattning) punkt 1 a–c föreskrifter om *avsteg* från undantagsbestämmelser i sjätte direktivet. Utgångspunkten för denna lagstiftningsteknik är att undantagen i princip gäller för de anslutande staterna. Detta understryks också av följande lydelse i bilaga XII, kapitel 9, punkt 1 c i anslutningsakten: ”*Vid tillämpningen av* artikel 28.3 b i direktiv 77/388/EEG får Polen behålla befrielse från mervärdesskatt för internationell passagerartransport ...” (min kursivering).

32. Om utgångspunkten hade varit att undantagsbestämmelserna inte skulle vara tillämpliga på nya medlemsstater skulle dessa inte ha modifierats i anslutningsakten. I stället hade det då varit nödvändigt att införa helt nya undantagsbestämmelser till förmån för de anslutande staterna.

6 — Så även i generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande av den 7 maj 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien (REG 1991, s. I-5073), punkt 6.

33. Av hänsyn till rättssäkerheten är det heller inte möjligt att utifrån den omständigheten att anslutningsakten tiger på denna punkt dra slutsatsen att vissa bestämmelser i sjätte direktivet som enligt sin ordalydelse är obegränsat giltiga inte är tillämpliga på anslutande stater. För att skapa klarhet i detta avseende borde anslutningsakten inte endast ha tagit upp de modifierade undantagen utan även alla undantag som inte skulle gälla för de anslutande staterna.

34. Till stöd för sin ståndpunkt hänvisar kommissionen slutligen till bestämmelserna om reducerad skatt på bostadshus. Beskattningen av tjänster som tillhandahålls i samband med uppförande, renovering och ombyggnad av bostadshus regleras för Polens del i bilaga XII, kapitel 9 punkt 1 b i anslutningsakten och artikel 128.5 i direktiv 2006/112. Dessutom får enligt artikel 115 i direktivet de medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på bostäder fortsätta att tillämpa den skattesatsen. Om den bestämmelsen skulle vara tillämplig på stater som har anslutit sig senare skulle det för Polens del finnas en dubbel rätt att tillämpa en reducerad skattesats.

35. Dessa argument övertygar mig emellertid inte.

36. Artikel 128 i direktiv 2006/112 är en specialbestämmelse för Polen som utgör ett avsteg från den allmänna bestämmelsen i artikel 115 och som träder i dess ställe i fråga om tillämpningen av den reducerade skattesatsen för byggande av bostäder. Artikel 115 i direktiv 2006/112 tillåter utan begränsningar i tiden att en reducerad skattesats tillämpas på bostäder om skattesatsen tillämpades den 1 januari 1991. Specialbestämmelsen i anslutningsakten, som har övertagits i artikel 128 i direktivet begränsar däremot rätten att tillämpa en reducerad skattesats i tiden, nämligen till och med den 31 december 2007. Vidare har undantaget för Polen i artikel 128 modifierats på så sätt att det inte anknyter till förekomsten av en reducerad skattesats den 1 januari 1991 utan gäller även för reducerade skattesatser som har införts senare.

37. Eftersom det till skillnad mot vad som gäller för bostäder inte finns någon särreglering för barnkläder och barnskor kvarstår i fråga om dessa varor oförändrad den för alla medlemsstater gällande undantagsbestämmelsen i artikel 115 i direktiv 2006/112. Om de fördragsslutande parterna hade velat modifiera eller helt ta bort den bestämmelsens giltighet för Polens del hade detta krävt en reglering i anslutningsakten.

38. Det gemensamma regelverk som Polen har övertagit genom sin anslutning omfattar alltså helt klart även undantagsbestämmelsen i artikel 115 i direktiv 2006/112.

39. Frågan är dock om det med hänsyn till innehållet i och målet med artikel 115 finns något stöd för att denna bestämmelse ändå inte är tillämplig på en medlemsstat i Polens situation på grund av att den ännu inte var en medlemsstat i gemenskapen den 1 januari 1991.

40. Såsom domstolen har slagit fast i domen i målet Optimus-Telecomunicações gäller hänvisningar till datum i gemenskapsrätten även för en anslutande stat, även om hänvisningarna rör datum som föregår datumet för anslutningen, om inget annat föreskrivs i anslutningsakten eller i en annan gemenskapsrättsakt. [7]

41. Som jag redan har berört sägs i anslutningsakten ingenting om att artikel 28.2 d i sjätte direktivet (och artikel 115 i direktiv 2006/112) inte skulle gälla för de anslutande staterna.

42. Något annat framgår inte heller av nämnda bestämmelsers lydelse. Enligt lydelsen får de medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på de berörda varorna fortsätta att tillämpa denna. Det krävs inte dessutom att medlemsstaten i fråga ska ha varit medlemsstat redan den 1 januari 1991. Detta trots att en sådan tidsmässig bestämning av kretsen medlemsstater annars genomgående används i direktiv 2006/112. [8] Avsaknaden av en sådan tidsmässig bestämning talar för att artikel 115 i princip är tillämplig även på en medlemsstat som först senare har anslutit sig till Europeiska unionen om medlemsstaten nämnda datum tillämpade en reducerad skattesats.

43. Vid en ren bokstavstolkning av bestämmelsen är den följaktligen tillämplig på Polen. När en gemenskapsrättslig bestämmelses lydelse är klar och de olika språkversionerna inte ger upphov till motstridiga tolkningar, ger en bokstavstolkning en tungt vägande indikation på bestämmelsens korrekta innebörd. [9]

7 — Dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus-Telecomunicações (REG 2007, s. I-4985), punkt 32.

8 — Se till exempel artikel 379.1 i direktiv 2006/112, som bygger på bilaga XV del IX punkt 2 m i Anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige (EGT C 241, 1994, s. 335).

9 — Se förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston av den 25 januari 2007 i mål C-366/05, Optimus-Telecomunicações (REG 2007, s. I-4985), punkt 45.

44. Tolkningsresultatet att bestämmelsen är tillämplig på Polen måste dock även bedömas i förhållande till det av gemenskapslagstiftaren eftersträvade målet med direktivet att upprätta ett enhetligt mervärdesskattesystem.

45. Såsom domstolen har fastställt vid ett flertal tillfällen [10] ska de bestämmelser i sjätte direktivet som innebär undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person tolkas restriktivt.

46. Artikel 115 i direktiv 2006/112 utgör en undantagsbestämmelse som bevarar en situation som strider mot direktivets syfte genom att reducerade skattesatser tillämpas på andra transaktioner än de som föreskrivs i direktivet. Frågan är därför huruvida domstolens konstateranden i domen i målet Optimus-Telecomunicações [11] rörande rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning [12] utan vidare kan tillämpas i förevarande situation. I det målet var det nämligen till skillnad från i förevarande fall fråga om att ta rättsläget en viss dag före anslutningen som utgångspunkt, i syfte att åstadkomma ett rättsläge som låg närmare direktivets harmoniseringsändamål.

47. Det är emellertid inte heller med en strikt tolkning uteslutet att bestämmelsen kan tillämpas på Polen. Direktivet bygger på uppfattningen att det är nödvändigt att gå fram i etapper, eftersom harmoniseringen av omsättningsskatter leder till förändringar i medlemsstaternas skattestruktur och får betydande konsekvenser på budgetområdet och det ekonomiska och sociala området. [13] Även andra medlemsstater kan för närvarande tillämpa en reducerad skattesats på de berörda varorna, varför målet med en fullständig harmonisering ändå inte hittills har uppnåtts oavsett frågan huruvida bestämmelsen är tillämplig på Polen.

48. För undantagsbestämmelsens tillämplighet på Polen talar även dess syfte. Medlemsstaternas medborgare ska trots den fortgående harmoniseringen även fortsättningsvis kunna åtnjuta vissa sociala förmåner som de har varit vana vid. Bibehållandet av detta

10 — Se dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 34, av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395), punkt 28), av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia (REG 2005, s. I-10373), punkterna 15 och 16, och av den 6 juli 2006 i mål C-251/05 (REG 2006, s. I-6269), punkt 23.

11 — Ovan fotnot 7.

12 — EGT L 249, s. 25, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23).

13 — Se skäl 6 i direktiv 2006/112.

tillstånd, som i sig strider mot det harmoniserade systemet, är något som direktivet uttryckligen tillåter för att motverka sociala problem.

49. Ett omedelbart avskaffande av den reducerade skattesatsen på barnkläder och barnskor skulle medföra en plötslig ökning av skattebördan för barnfamiljerna. För att detta skulle undvikas fick medlemsstaterna år 1992 rätt att behålla de socialpolitiskt motiverade reducerade skattesatserna på dessa varor som existerade det relevanta datumet. Polen befann sig vid tidpunkten för sin anslutning i en situation som var jämförbar med situationen för de stater som redan år 1992 var medlemmar i gemenskapen.

50. Detta kan visserligen eventuellt leda till att polska företag får en konkurrensfördel eftersom deras transaktioner gynnas skattemässigt. Därvidlag skiljer sig emellertid inte deras situation åt från situationen för skattskyldiga i sådana medlemsstater som redan år 1991 tillämpade en skattereduktion. Om undantaget inte tillämpades på senare anslutna medlemsstater skulle det innebära att dessa stater behandlades annorlunda. De skulle i princip underkastas en starkare harmonisering än stater som var medlemsstater redan vid den tidpunkt då direktivet antogs.

51. Kommissionen anser att en sådan starkare harmonisering är motiverad för de nya medlemsstaternas del eftersom medlemsstater som har anslutit sig senare också har övertagit *acquis communautaire* på ett senare stadium. En tillämpning av särbestämmelser på de medlemsstater som anslöt sig år 2004 skulle minska den uppnådda harmoniseringsgraden.

52. I den mån som Polen sedan den 1 januari 1991 har tillämpat en reducerad mervärdesskattesats på de berörda varorna befinner sig Polen dock i samma situation som de dåvarande medlemsstaterna med den enda skillnaden att beskattningen i Polen först endast grundades på nationell lagstiftning, medan de äldre medlemsstaterna fick fortsätta att tillämpa sina motsvarande bestämmelser på grund av bemyndigandet i direktivet. En tillämpning av artikel 115 i direktiv 2006/112 på Polen medför i denna situation vare sig en minskad eller en förstärkt harmoniseringsgrad utan innebär endast att status quo bevaras.

53. Det kan i och för sig tyckas önskvärt att de talrika undantag som medges enligt direktivet avskaffas. Alla medlemsstater som befinner sig i en jämförbar situation i fråga

om äldre bestämmelser bör dock påverkas på samma sätt av ett avskaffande.

54. Jag kan därmed konstatera att artikel 115 i direktiv 2006/112 ger även Polen rätt att fortsätta att tillämpa en reducerad skattesats på kläder och klädestillbehör för spädbarn och barnskor om Polen tillämpade en sådan skattesats den 1 januari 1991.

1. Rekvisiten i artikel 115 i direktiv 2006/112

55. Det ska följaktligen prövas huruvida förutsättningarna enligt artikel 115 i direktiv 2006/112 för att tillämpa en reducerad skattesats på de berörda varorna är uppfyllda för Polens del.

56. I sin ansökan har kommissionen inte tagit ställning till den frågan, inte ens i andra hand.

57. Den polska regeringen anförde i sitt svaromål att Polen den 1 januari 1991 enligt bestämmelserna i lagen av den 16 december 1972 om omsättningsskatter tillämpade en reducerad skattesats på barnkläder och barnskor. Det system för mervärdesskatt som infördes genom lagen av den 8 januari 1993 om skatt på varor och tjänster innebar ett närmande till gemenskapens system för mervärdesskatt. Med dessa bestämmelser har Polen genomgående tillämpat en skattesats om 7 procent på de berörda varorna.

58. Kommissionen avstod från att ge in någon replik då svaranden enligt kommissionen inte hade anfört några nya argument och kommissionen redan hade bemött alla dittills redovisade argument. Vad Polen anförde kan därmed enligt den polska regeringen anses ha medgetts av kommissionen. Varje senare anfört argument från kommissionens sida skulle därmed enligt artikel 42.2 i rättegångsreglerna avvisas som en ny och för sent framförd grund.

59. Domstolen har dock att pröva huruvida de argument som har framförts av den polska regeringen är välgrundade, även om kommissionen inte har bestritt dem. För att, inför den prövningen, skapa sig en tydligare bild av rättsläget i Polen sedan den 1 januari 1991 har domstolen uppmanat båda parter att skriftligt ta ställning till huruvida förutsättningarna för att tillämpa artikel 115 i direktiv 2006/112 har varit uppfyllda för Polens del. Parterna skulle därvid särskilt ge besked om huruvida den skatt som togs ut i Polen den 1 januari 1991 kunde anses utgöra en mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 115 i direktivet och huruvida det vid den tidpunkten tillämpades

en reducerad skattesats för de i målet relevanta varorna.

60. De upplysningar som den polska regeringen och kommissionen har lämnat med anledning av domstolens processledning kan inte anses utgöra för sent framförda grunder enligt artikel 42.2 i rättegångsreglerna och ska därför beaktas vid prövningen av huruvida Polens argument är välgrundade.

61. Prövningen ska därmed för det första avse frågan huruvida den omsättningsskatt som togs ut i Polen på de berörda varorna den 1 januari 1991 kan anses utgöra en mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112. För det andra ska det utredas huruvida en reducerad skattesats har tillämpats i Polen sedan det relevanta datumet.

B — *Huruvida skatten kan anses utgöra en mervärdesskatt i den mening som avses i direktivet*

62. Domstolen har i sin rättspraxis rörande artikel 33.1 i sjätte direktivet (nu artikel 401 i direktiv 2006/112) tagit fram följande väsentliga kännetecken, vilka är utmärkande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt: [14]

— Mervärdesskatten tas generellt ut på transaktioner avseende varor eller tjänster.

— Den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster.

— Den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner.

— Den skatt som ska erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.

63. När en nationell avgift saknar något av dessa kännetecken utgör artikel 33.1 i sjätte direktivet inte hinder för att den bibehålls vid sidan av mervärdesskatten. [15]

14 — Dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03 (REG 2006, s. I-9373), punkt 28, och av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl. (REG 2007, s. I-8463), punkt 37.

15 — Domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 14), punkt 27, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 14), punkt 36.

64. Detta konstaterande ska ses mot bakgrund av det sammanhang som bestämmelsen i artikel 33.1 ingår i. Syftet med den bestämmelsen är att förebygga konkurrenssnedvridningar och potentiella hinder på den inre marknaden som kan uppkomma om det vid sidan av den harmoniserade mervärdesskatten tas ut en nationell avgift med samma kännetecken eller, med andra ord, en parallell mervärdesskatt. [16]

65. För att artikel 115 i direktiv 2006/112 ska kunna tillämpas på en medlemsstat i Polens situation krävs däremot endast att beskattningen på barnkläder och barnskor utgör beskattning på konsumtion som liknar den harmoniserade mervärdesskatten, och att den sociala förmån, som en lägre skattesats resulterar i, för konsumenten har motsvarande betydelse som uttag av mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112 med en reducerad skattesats.

66. Det måste därvid vara fråga om en generell skatt på de berörda varorna som bestäms i proportion till priset och som i slutändan bärs av konsumenterna. Det har däremot inte avgörande betydelse huruvida och på vilket sätt skatteneutraliteten säkerställs i olika handelsled före försäljningen till slutkonsumenterna.

16 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 14), punkterna 21 och 24, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 14), punkterna 29 och 33.

67. Den information om rättsläget i Polen som domstolen har fått i de skriftliga svaren på sina frågor och vid den muntliga förhandlingen ger vid handen att den omsättningsskatt som togs ut den 1 januari 1991 var en generell skatt som bestämdes med hänsyn till transaktionens värde. Skatteuttaget grundade sig visserligen på två olika lagar, nämligen en lag rörande beskattningen av statliga företags transaktioner och en lag rörande privata företags transaktioner. Skatten var emellertid utformad på samma sätt i båda fallen.

68. Den omständigheten att vissa transaktioner, såsom kommissionen i detta sammanhang har gjort gällande, inte har varit skattepliktiga, exempelvis transaktioner som utgör en del av konstnärlig eller vetenskaplig verksamhet, hindrar inte att skatten har en generell karaktär. Även i direktiv 2006/112 föreskrivs en rad fall av skattebefrielse av socialpolitiska skäl.

69. Vidare saknar det i detta sammanhang relevans att det i Polen först år 1993 infördes ett system för mervärdesskatt som i likhet med systemet enligt direktivet säkerställde skatteneutralitet för mellanliggande transaktioner fram till försäljningen i konsumentledet genom en mekanism med avdrag för ingående mervärdesskatt. Dessförinnan tillämpade Polen ett system med skattebefrielse i tidigare led för att undvika kumulation av mervärdesskatt i olika handelsled.

70. Som redan angetts har endast konsumentperspektivet betydelse vid bedömningen av skattefördelen. Utifrån detta är det oväsentligt genom vilken regleringsteknik det säkerställs att konsumenten får betala en skatt som är proportionell till det mervärde som varan har tillförts i distributionskedjan. Även direktivet ger för övrigt medlemsstaterna i några fall rätt att göra vissa avsteg från den generella ordningen för avdrag för ingående mervärdesskatt. [17]

71. Det ska också undersökas huruvida en reducerad skattesats har tillämpats på de berörda varorna sedan den 1 januari 1991.

72. Enligt den information som är tillgänglig var varorna i fråga först helt befriade från skatt. Från och med den 4 maj 1992 till och med den 16 december 1992 tillämpades en skattesats på 5 procent, och sedan dess har skattesatsen varit 7 procent. Samtidigt har normalskattesatsen varit 20 procent respektive 22 procent.

73. I det avseendet ska det först konstateras att tillämpningen av en skattebefrielse i vidare mening också kan likställas med en skattesats som har reducerats till noll. I direktivet jämställs det i några medlemsstater bekanta *zero-rating*, det vill säga undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, med tillämpning av en reducerad skattesats som är lägre än den minimisats som föreskrivs enligt direktivet. [18] Den skattebefrielse för kläder, klädestillbehör för spädbarn och barnskor som gällde i Polen den 1 januari 1991 kan därför anses utgöra tillämpning av en reducerad skattesats i den mening som avses i artikel 115 i direktiv 2006/112. [19]

74. Det är inte heller omöjligt att tillämpa artikel 115 bara av det skälet att Polen inte hela tiden har tillämpat samma reducerade skattesats utan har fastställt denna i två steg från 0 procent till numera 7 procent.

75. Domstolen har i detta avseende fastställt att inte alla nationella bestämmelser som har antagits efter en viss tidpunkt som anges i en

17 — Se exempelvis artikel 175.2 andra stycket samt artiklarna 180 och 372 i direktiv 2006/112.

18 — Se till exempel artikel 28.2 a och b i sjätte direktivet och artiklarna 110 och 113 i direktiv 2006/112. Se närmare om begreppet *zero-rating* i mitt förslag till avgörande av den 4 maj 2006 i mål C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (REG 2006, s. I-6269), punkterna 22 och 23, och mitt förslag till avgörande av den 13 december 2007 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 27.

19 — Som nämnts tillämpades vid den tidpunkten ännu inget system med avdrag för ingående skatt i Polen. Kedjebeskattningen säkerställs dock genom en befrielse för transaktioner i tidigare led, varför systemet är jämförbart med *zero-rating*.

gemenskapsakt enbart av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande gemenskapsrättsakten. [20] Om en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag och därigenom närmar sig de mål som uppställts i direktiv 2006/112, ska nämligen denna lagstiftning anses omfattas av det berörda undantaget. [21]

76. Polen kan således inte kritiseras för att sedan år 1991 ha minskat reduceringen av skattesatsen så att denna har närmat sig den skattesats som enligt direktivet är normal för de berörda transaktionerna.

77. Jag kan därför konstatera att Republiken Polen enligt artikel 115 i direktiv 2006/112 har rätt att tillämpa en skattesats om 7 procent på kläder och klädestillbehör för spädbarn och barnskor. Den talan som kommissionen har väckt mot Republiken Polen om åsidosättande av artikel 98 i direktiv 2006/112 ska följaktligen lämnas utan bifall.

V — Rättegångskostnader

78. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet ska den i enlighet med Republiken Polens yrkande förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

20 — Se dom av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer (REG 2009, s. I-3251), punkt 85, med hänvisning till dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 41.

21 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Puffer (ovan fotnot 20), punkt 85, med hänvisningen till prövningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet i dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4493), punkt 44, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81), punkt 45. Se även dom av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora (REG 2008, s. I-10921), punkterna 35–37.

VI — Förslag till avgörande

Jag föreslår därför att domstolen meddelar följande dom:

1. Talan ogillas.

2. Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.