

Zaak C-49/09

Europese Commissie

tegen

Republiek Polen

„Niet-nakoming – Belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Latere toetreding van lidstaten – Overgangsbepalingen – Toepassing *ratione temporis* – Toepassing van verlaagd tarief – Kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Mogelijkheid voor lidstaten om bij wijze van overgangsmaatregel verlaagd tarief toe te passen

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 98, 115 en bijlage III)

Komt de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 98 van juncto bijlage III bij richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, een lidstaat die een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde van 7 % toepast op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen, terwijl hij op 1 januari 1991 noch een belasting over de toegevoegde waarde in de zin van richtlijn 2006/112 noch een belastingregeling met de wezenlijke kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde toepaste, en derhalve niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 115 van deze richtlijn.

De afwijking van artikel 115 vereist immers dat is voldaan aan twee cumulatieve toepassingsvoorwaarden. Volgens de eerste voorwaarde diende de betrokken lidstaat op 1 januari 1991 belasting over de toegevoegde waarde in de zin van richtlijn 2006/112 of minstens een belastingregeling met dezelfde kenmerken als het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen. Volgens de tweede voorwaarde is vereist dat in het kader van deze belastingheffing op 1 januari 1991 een verlaagd tarief werd toegepast op de in dat artikel bedoelde goederenleveringen en diensten.

(cf. punten 42, 54, 57 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 oktober 2010 (*)

„Niet-nakoming – Belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Latere toetreding

van lidstaten – Overgangsbepalingen – Toepassing *ratione temporis* – Toepassing van verlaagd tarief – Kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen”

In zaak C-49/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 2 februari 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Herrmann als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Republiek Polen, vertegenwoordigd door M. Szpunar, M. Dowgielewicz, M. Jarosz en A. Rutkowska als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby (rapporteur), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 april 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 juni 2010,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Polen, door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) van 7 % toe te passen op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 98 juncto bijlage III van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

Toepasselijke bepalingen

Wettelijke regeling van de Unie

2 Bij richtlijn 2006/112 is met ingang van 1 januari 2007 de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) ingetrokken en vervangen.

3 Artikel 96 van richtlijn 2006/112, dat overeenstemt met artikel 12, lid 3, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

4 Artikel 97, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15 %.”

5 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

6 Overeenkomstig artikel 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden de verlaagde tarieven vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 %.

7 De artikelen 109 en volgende van richtlijn 2006/112 regelen de voorwaarden waaronder bepaalde lidstaten tot de invoering van de definitieve regeling verschillende maatregelen mogen toepassen op het gebied van de verlaagde btw-tarieven. Deze maatregelen betreffen de toepassing van verlaagde tarieven onder 5 %, de handhaving van verlaagde tarieven op andere goederen en diensten dan die welke in bijlage III bij richtlijn 2006/112 zijn genoemd of nog de toepassing van een verlaagd tarief dat niet lager ligt dan 12 %.

8 Artikel 114, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten die op 1 januari 1993 verplicht waren hun op 1 januari 1991 geldende normale tarief met meer dan 2 % te verhogen, mogen voor goederenleveringen en diensten van de in bijlage III genoemde categorieën, een verlaagd tarief toepassen dat onder het in artikel 99 bepaalde minimum ligt.

Voorts mogen de in de eerste alinea bedoelde lidstaten een dergelijk tarief hanteren voor restauratie, kinderkleding en -schoeisel en huisvesting.”

9 Artikel 115 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor restauratie, kinderkleding en -schoeisel en huisvesting, mogen op die goederenleveringen en diensten een verlaagd tarief blijven toepassen.”

10 Onder titel VIII van richtlijn 2006/112 bevat hoofdstuk 5, met als opschrift „Tijdelijke bepalingen”, in de artikelen 123 tot en met 130 bepalingen volgens welke een aantal lidstaten die op 1 mei 2004 tot de Europese Unie zijn toegetreden, een vrijstelling met recht op aftrek van

voorbelasting op de levering van bepaalde goederen alsmede een verlaagd btw-tarief op bepaalde goederen mogen toepassen.

11 Met betrekking tot de Republiek Polen bepaalt artikel 128 van richtlijn 2006/112:

„1. Polen mag tot en met 31 december 2007 een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting toepassen op de levering van bepaalde categorieën boeken en gespecialiseerde tijdschriften.

2. Polen mag tot en met 31 december 2007 of tot de invoering van de in artikel 402 bedoelde definitieve regeling, naargelang welke datum eerder valt, een verlaagd tarief van ten minste 7 % blijven toepassen op restauratie.

3. Polen mag tot en met 30 april 2008 een verlaagd tarief van ten minste 3 % blijven toepassen op de levering van levensmiddelen bedoeld in bijlage III, punt 1.

4. Polen mag tot en met 30 april 2008 een verlaagd tarief van ten minste 3 % blijven toepassen op de in bijlage III, punt 11, bedoelde goederenleveringen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen, zoals machines of gebouwen.

5. Polen mag tot en met 31 december 2007 een verlaagd tarief van ten minste 7 % toepassen op diensten die niet in het kader van sociaal beleid worden verricht voor de bouw, de verbouwing of de aanpassing van woningen, met uitzondering van bouwmaterialen, en op de levering van woongebouwen of delen van woongebouwen vóór de eerste ingebruikneming, zoals bedoeld in artikel 12, lid 1, punt a.”

12 Deze afwijkingen werden vastgesteld in het kader van de onderhandelingen die hebben geleid tot de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2003, L 236, blz. 33; hierna: „Toetredingsakte”). Zij worden vermeld in afdeling 9, punt 1, sub a tot en met c, van bijlage XII bij de Toetredingsakte.

13 Artikel 24 van de Toetredingsakte bepaalt:

„De in de bijlagen V tot en met XIV van deze Akte genoemde maatregelen zijn ten opzichte van de nieuwe lidstaten van toepassing op de wijze als bepaald in die bijlagen.”

14 Bijlage XII bij de Toetredingsakte heeft als opschrift „Lijst bedoeld in artikel 24 van de Toetredingsakte: Polen”. Afdeling 9 van deze bijlage, met het opschrift „Belastingen”, bevat een punt 1, dat de regelingen betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel als volgt van toepassing verklaart:

„31977 L 0388: Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 [...], blz. 1), laatstelijk gewijzigd bij:

– 32002 L 0038: richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 (PB L 128 [...], blz. 41).

a) In afwijking van artikel 12, lid 3, [sub] a, van richtlijn 77/388/EEG mag Polen i) tot en met 31 december 2007 een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting toepassen op de levering van

bepaalde categorieën boeken en gespecialiseerde tijdschriften en ii) tot en met 31 december 2007 of tot het eind van de in artikel 28 bedoelde overgangperiode, indien dit eerder is, een verlaagd btw-tarief van niet minder dan 7 % toepassen op restauratiediensten.

b) In afwijking van artikel 12, lid 3, [sub] a, van richtlijn 77/388/EEG mag Polen i) tot en met 30 april 2008 een verlaagd btw-tarief van niet minder dan 3 % toepassen op voedingswaren (met inbegrip van dranken maar geen alcoholhoudende dranken) voor mens en dier; levende dieren, zaden, planten en ingrediënten die gewoonlijk worden gebruikt bij de bereiding van voedingswaren, producten die gewoonlijk worden gebruikt ter aanvulling op of vervanging van voedingswaren, en op de levering van goederen en diensten welke normaliter bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen zoals machines of gebouwen zoals bedoeld in bijlage H, punten 1 en 10, van de richtlijn, en ii) tot en met 31 december 2007 een verlaagd btw-tarief van niet minder dan 7 % toepassen op de levering van diensten – buiten het kader van sociaal beleid – voor de bouw, de verbouwing of de aanpassing van woningen, met uitzondering van bouwmaterialen, en voor woongebouwen die worden geleverd voor de eerste ingebruikneming, zoals bedoeld in artikel 4, lid 3, [sub a,] van de richtlijn.

c) Met het oog op de toepassing van artikel 28, lid 3, [sub] b, van richtlijn 77/388/EEG mag Polen een btw-vrijstelling handhaven voor internationaal personenvervoer zoals omschreven in punt 17 van bijlage F bij de richtlijn, tot is voldaan aan de voorwaarde van artikel 28, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG, of, als dat korter is, zolang dezelfde vrijstellingen worden toegepast door één van de huidige lidstaten.”

Nationale regeling

15 Overeenkomstig artikel 41 van de wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Dz. U. van 2004, nr. 54, blz. 535), zoals gewijzigd (hierna: „btw-wet”), bedraagt het normale btw-tarief 22 %, met een voorbehoud op bepaalde punten. Daarentegen voorziet artikel 41, lid 2, van deze wet in een tarief van 7 % voor de in bijlage 3 genoemde goederen en diensten.

16 Bijlage 3 van de btw-wet vermeldt onder punt 45 „kleding en kledingaccessoires voor baby's” en onder punt 47 „kinderschoenen”.

Precontentieuze procedure

17 Daar de Commissie van mening was dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief van 7 % op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen, in strijd is met artikel 98 juncto bijlage III van richtlijn 2006/112, heeft zij besloten de niet-nakomingsprocedure van artikel 226 EG in te leiden. Bij brief van 23 maart 2007 heeft zij de Republiek Polen aangemaand om haar opmerkingen in te dienen.

18 In haar antwoord van 22 mei 2007 heeft de Republiek Polen aangevoerd dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de betrokken goederen deel uitmaakt van maatregelen ter ondersteuning van gezinnen en ter verhoging van het aantal geboortes in Polen, aansluitend op de doelstellingen van de „strategie van Lissabon”. Zij heeft ook verwezen naar de toepassing van verlaagde btw-tarieven op dezelfde goederen in Ierland, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk. Ten slotte was zij van mening dat er geen sprake kan zijn van verstoring van de mededinging, daar de toepassing van het litigieuze verlaagde tarief in de tijd is beperkt.

19 Omdat dit antwoord de Commissie niet kon overtuigen, heeft zij op 1 februari 2008 een met redenen omkleed advies uitgebracht, met verzoek aan de Republiek Polen om de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om daaraan te voldoen binnen een termijn van twee maanden na

ontvangst ervan.

20 Bij brief van 31 mei 2008 heeft de Republiek Polen haar standpunt herhaald.

21 Aangezien de argumenten van de Republiek Polen de Commissie niet konden overtuigen, heeft laatstgenoemde het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Argumenten van partijen

22 De Commissie verwijt de Republiek Polen dat zij een verlaagd btw-tarief van 7 % toepast op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen in strijd met artikel 98 juncto bijlage III van richtlijn 2006/112.

23 De Commissie herinnert eraan dat met richtlijn 2006/112 wordt beoogd de btw te harmoniseren. Aangezien het verlaagde btw-tarief een uitzondering op de regel vormt, dient de toepassing ervan te worden beperkt tot concrete en specifieke situaties die duidelijk in deze richtlijn zijn vermeld.

24 De Commissie wijst met klem erop dat artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112 ondubbelzinnig bepaalt dat de verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing zijn op de goederenleveringen die tot de in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorieën behoren, en dat deze bijlage „kleding en kledingaccessoires voor baby's” en „kinderschoenen” niet vermeldt.

25 Dat bepaalde lidstaten een verlaagd btw-tarief voor de betrokken goederen hebben gehandhaafd krachtens zowel artikel 114 als artikel 115 van richtlijn 2006/112 wanneer zij dat tarief op 1 januari 1991 toepasten, is geen argument dat ook de Republiek Polen toestaat, een verlaagd btw-tarief op die goederen toe te passen.

26 De Commissie betoogt primair dat artikel 115 van richtlijn 2006/112, dat overeenkomt met artikel 28, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 (PB L 316, blz. 1), gelet op de ratio legis ervan enkel is gericht tot lidstaten die deel uitmaakten van de Europese Gemeenschap op het tijdstip van vaststelling van richtlijn 92/77 en deze lidstaten bij wijze van afwijking toestaat om verlaagde btw-tarieven te handhaven, op voorwaarde dat deze tarieven in deze lidstaten werden toegepast op 1 januari 1991 (zie in die zin arrest van 11 oktober 2001, Adam, C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 34).

27 Zij wijst erop dat de Republiek Polen geen lidstaat was op het tijdstip van vaststelling van richtlijn 92/77 en dat de Toetredingsakte niet bepaalt dat deze lidstaat aanspraak kan maken op de overgangsbepalingen van de artikelen 114 en 115 van richtlijn 2006/112 (zie naar analogie arrest van 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, Jurispr. blz. I-2433, punt 30).

28 Subsidiair stelt de Commissie dat in elk geval niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 115 van richtlijn 2006/112.

29 Om te beginnen was de belasting die werd ingevoerd bij de wet van 16 december 1972 op de omzetbelasting (gecodeerde versie Dz. U. van 1983, nr. 43, blz. 191), zoals gewijzigd (hierna: „wet van 16 december 1972”), op 1 januari 1991 geen btw in de zin van artikel 115 van richtlijn 2006/112.

30 Verder paste de Republiek Polen op 1 januari 1991 geen verlaagd tarief op de betrokken goederen toe.

31 De Republiek Polen is van mening dat zij overeenkomstig het Unierecht en meer in het bijzonder artikel 115 van richtlijn 2006/112 een verlaagd btw-tarief voor de betrokken goederen mag handhaven en dat deze mogelijkheid wordt versterkt door sociale overwegingen die in overeenstemming zijn met de algemene doelstellingen van de Unie.

32 De Republiek Polen wijst erop dat de politieke situatie van een lidstaat tijdens de onderhandelingen over de voorwaarden voor zijn toetreding weliswaar deze staat ertoe kan aanzetten om *expressis verbis* in de Toetredingsakte de vrijstellingscategorieën te vermelden die bijzonder gevoelig liggen uit sociaal oogpunt of een belangrijk debat vóór de toetreding doen rijzen, maar dat dit geen steun kan bieden voor de stelling dat artikel 115 van richtlijn 2006/112 niet kan worden toegepast door de lidstaat die de inhoud ervan niet heeft laten overnemen in de voorwaarden van de Toetredingsakte.

33 De Republiek Polen stelt dat op 1 januari 1991 in Polen een verlaagd tarief voor de verkoop van goederen, waaronder kinderkleding en schoenen, werd toegepast overeenkomstig de bepalingen van de wet van 16 december 1972. De Poolse btw-regeling die vervolgens werd ingevoerd met de inwerkingtreding van de wet van 8 januari 1993 inzake de belasting op goederen en diensten (Dz. U. van 1993, nr. 11, blz. 50), zoals gewijzigd, leunt zeer dicht aan bij de Unieregeling, aangezien zij daarop geënt is. De Republiek Polen heeft dus altijd een verlaagd tarief van 7 % op deze goederen toegepast. Aldus voldoet zij aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn, en bijgevolg van artikel 115 van richtlijn 2006/112, ook al werd deze bepaling in de Toetredingsakte niet hernomen.

34 Het argument van de Commissie dat de Toetredingsakte geen bepalingen bevat die overeenkomen met de bewoordingen van artikel 115 van richtlijn 2006/12 voor de betrokken goederen, terwijl bepalingen in die zin wel daarin zijn opgenomen met betrekking tot de toepassing van een verlaagd tarief op restauratie en huisvesting, is een argument *a contrario*, hetgeen niet kan worden aanvaard. Uit het feit dat een aantal bepalingen, waarin melding wordt gemaakt van goederen en diensten waarop een verlaagd btw-tarief wordt toegepast op basis van afwijkingen van de bepalingen van de Zesde richtlijn, werden hernomen in de bepalingen van de Toetredingsakte, kan volgens de Republiek Polen niet worden afgeleid dat andere goederen en diensten, die uitsluitend in de bepalingen van afgeleid recht worden vermeld, geen aanspraak kunnen maken op dit tarief. Het hernemen van bepalingen van afgeleid recht in de Toetredingsakte kan slechts een declaratieve waarde hebben.

35 Wanneer de „nieuwe” lidstaten de mogelijkheid wordt geweigerd, artikel 115 van richtlijn 2006/112 toe te passen, zou dit tot gevolg hebben dat de „oude” lidstaten worden bevoordeeld. Belangrijke verschillen inzake het belastingniveau – in de orde van grootte van 10 % btw-tarief – zouden leiden tot prijsverschillen voor dezelfde producten in de verschillende lidstaten, waardoor volgens de punten 4 en 7 van de considerans van deze richtlijn de intracommunautaire mededinging wordt vervalst.

36 De Republiek Polen stelt dat de handhaving van een verlaagd btw-tarief moet worden toegestaan om sociale redenen die samenvallen met de doelstellingen van de Unie, die niet alleen de economische groei maar ook de sociale vooruitgang beogen.

37 Zoals blijkt uit punt 6 van de considerans van richtlijn 2006/112 en de rechtspraak, wordt met de afwijkingen van de bepalingen van deze richtlijn beoogd, de nadelige gevolgen van een te strikte harmonisatie voor de economie en de samenleving zo veel mogelijk te verminderen (zie naar analogie arresten van 6 juli 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, Jurispr. blz. I-6269, punt 22, en 10 april 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 24).

38 Dienaangaande herinnert de Republiek Polen eraan dat zij vanaf de administratieve procedure heeft beklemtoond dat de handhaving van een verlaagd btw-tarief voor de betrokken goederen uiterst belangrijk is uit het oogpunt van haar economische groei, maar vooral uit het oogpunt van oplossingen die ertoe strekken, de verhoging van het geboortecijfer in Polen op effectieve wijze te bevorderen.

Beoordeling door het Hof

39 Vaststaat dat de Republiek Polen bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn een verlaagd btw-tarief van 7 % toepaste op de betrokken goederen en dat deze niet behoren tot de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 genoemde categorieën van goederen en diensten die volgens artikel 98 van deze richtlijn de enige zijn waarop verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Ook staat vast dat de Toetredingsakte niet voorziet in een afwijking op dit punt.

40 De Republiek Polen betoogt evenwel dat deze belastingheffing tegen verlaagd tarief overeenkomstig artikel 115 van richtlijn 2006/112 is toegestaan. De Commissie stelt primair dat deze bepaling enkel van toepassing is op de staten die op het tijdstip van vaststelling van richtlijn 92/77 lid waren van de Europese Gemeenschap, en subsidiair dat in casu niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van dit artikel 115.

41 Allereerst dient eraan te worden herinnerd dat artikel 115 van richtlijn 2006/112 een overgangsbepaling is, die oorspronkelijk als artikel 28, lid 2, sub d, in de Zesde richtlijn werd ingevoerd door richtlijn 92/77, en volgens welke de lidstaten, die hun btw-regeling dienden aan te passen aan het geharmoniseerde aantal en de geharmoniseerde hoogte van de btw-tarieven, bij wijze van afwijking de verlaagde btw-tarieven die zij toepasten op bepaalde goederen en diensten, mochten handhaven, op voorwaarde dat deze tarieven in deze lidstaten werden toegepast op 1 januari 1991. Aangezien het gaat om een afwijkings- en overgangsregeling, moet artikel 115 van richtlijn 2006/112 strikt worden uitgelegd (zie naar analogie arrest van 12 juni 2008, Commissie/Portugal, C-462/05, Jurispr. blz. I-4183, punt 54).

42 Dienaangaande hoeft enkel te worden opgemerkt dat de afwijking van artikel 115 vereist dat is voldaan aan twee cumulatieve toepassingsvoorwaarden. Volgens de eerste voorwaarde diende de betrokken lidstaat op 1 januari 1991 btw in de zin van richtlijn 2006/112 of minstens een belastingregeling met dezelfde kenmerken als het gemeenschappelijke btw-stelsel toe te passen. Volgens de tweede voorwaarde is vereist dat in het kader van deze belastingheffing op 1 januari 1991 een verlaagd tarief werd toegepast op de in dat artikel bedoelde goederenleveringen en diensten.

43 Wat de eerste voorwaarde betreft, heeft de Republiek Polen erop gewezen dat het gemeenschappelijke btw-stelsel pas door de btw-wet in haar interne wetgeving werd ingevoerd. Derhalve dient te worden nagegaan of de Poolse belasting waarin was voorzien bij wet van 16 december 1972, zoals deze van kracht was op 1 januari 1991, minstens kan worden beschouwd als een met de btw gelijkwaardige belasting.

44 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. De aftrek is aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds

voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw, zodat in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en deze belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker (zie arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, Jurispr. blz. I?9373, punten 21 en 22).

45 Het Hof heeft nader omschreven wat de wezenlijke kenmerken van de btw zijn. Ondanks enkele redactionele verschillen blijkt uit de rechtspraak dat er vier van die kenmerken zijn: de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie? en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie? en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (zie arrest Banca popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 28, en arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C?283/06 en C?312/06, Jurispr. blz. I?8463, punt 37).

46 Wanneer een van deze wezenlijke kenmerken ontbreekt, kan een belasting reeds niet gelijkwaardig met de btw worden beschouwd (zie in die zin beschikking van 5 februari 2009, UAB Mechel Nemunas, C?119/08, punt 37).

47 In casu moet met betrekking tot het tweede wezenlijke kenmerk van de btw worden vastgesteld dat, terwijl de btw wordt geheven bij elke transactie in het stadium van verhandeling en het bedrag daarvan evenredig moet zijn aan de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten (zie arrest KÖGÁZ e.a., reeds aangehaald, punt 39), uit de artikelen 4 en 5 van de wet van 16 december 1972 blijkt dat de op 1 januari 1991 van kracht zijnde Poolse belasting daarentegen werd geheven over de bruto omzet die de belastingplichtige gedurende een bepaalde periode heeft behaald.

48 Daar de Poolse belasting dus werd berekend op basis van een periodieke omzet, kon het bedrag van deze belasting dat bij iedere verkoop van goederen eventueel op de klant werd afgewenteld, niet nauwkeurig worden bepaald, zodat niet was voldaan aan de voorwaarde dat dit bedrag evenredig moet zijn aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt (zie arrest KÖGÁZ e.a., reeds aangehaald, punt 40).

49 Vervolgens moet met betrekking tot het vierde wezenlijke kenmerk van de btw worden opgemerkt dat, terwijl de communautaire btw-regeling voorziet in de aftrek van de belasting die is verschuldigd of voldaan voor alle goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen zodat de belasting enkel wordt geheven over de in een bepaalde fase van het productie- of distributieproces toegevoegde waarde, blijkt uit de aanwijzingen van partijen in antwoord op de door het Hof gestelde schriftelijke vragen en uit de debatten ter terechtzitting dat de wet van 16 december 1972 niet voorzag in het recht op aftrek van de voorbelasting, maar enkel toestond dat van de algemene belasting over de omzet de voorbelasting over bepaalde materialen of bepaalde grondstoffen werd afgetrokken. Deze belasting werd dus niet toegepast op de toegevoegde waarde van de goederen of diensten, maar op het totale bedrag van de inkomsten.

50 De Republiek Polen voert evenwel aan dat artikel 9 van de verordening van de minister van Financiën van 17 april 1990 (Dz. U. van 1990, nr. 27, blz. 156) in beginsel de verkoop van voorraden, investeringsgoederen en afwerkingsproducten vrijstelde van de omzetbelasting.

51 Het is weliswaar juist dat het bestaan van verschillen in methode voor de berekening van de aftrek van de reeds betaalde belasting een belasting niet een wezenlijk kenmerk van de btw ontnemt wanneer die verschillen eerder technisch van aard zijn en niet beletten dat de belasting

in wezen werkt zoals de btw, maar dit geldt niet voor een belasting die op zodanige wijze op productieve activiteiten drukt dat het niet zeker is dat zij, zoals een verbruiksbelasting als de btw, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen (arrest Banca popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 31).

52 In het bijzonder wegens de ondoorzichtige werking van de verschillende vrijstellingen of cascadeheffingen, bestaat er in casu geen enkele zekerheid dat de last van de Poolse omzetbelasting uiteindelijk werd afgewenteld op de eindverbruiker op een wijze die kenmerkend is voor een verbruiksbelasting als de btw, en evenmin dat deze tot hetzelfde resultaat heeft geleid.

53 Uit deze overwegingen blijkt dat de in Polen op 1 januari 1991 toepasselijke omzetbelasting niet beantwoordde aan de wezenlijke kenmerken van de btw.

54 Aangezien de Republiek Polen op 1 januari 1991 noch een btw in de zin van richtlijn 2006/112 noch een belastingregeling met de wezenlijke kenmerken van de btw toepaste, is niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 115 van richtlijn 2006/112.

55 Hieruit volgt dat de Republiek Polen het normale btw-tarief op de betrokken goederen had moeten toepassen.

56 Voor zover de Republiek Polen ten slotte een autonoom verweermiddel wil aanvoeren, volgens hetwelk de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de betrokken goederen het geboortecijfer in Polen beoogt te verhogen en bijdraagt tot een snellere economische groei in de geest van de strategie van Lissabon, volstaat de vaststelling dat een dergelijk sociaalpolitiek argument weliswaar kan rechtvaardigen dat de Raad van de Europese Unie een afwijking toekent via een wijziging van richtlijn 2006/112, maar uit juridisch oogpunt in het kader van het onderhavige beroep wegens niet-nakoming geen rechtvaardigingsgrond kan vormen voor een schending van artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112 door deze lidstaat.

57 In deze omstandigheden dient te worden vastgesteld dat de Republiek Polen, door een verlaagd btw-tarief van 7 % toe te passen op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 98 juncto bijlage III van richtlijn 2006/112.

Kosten

58 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Republiek Polen in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

- 1) **Door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde van 7 % toe te passen op de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van kleding en kledingaccessoires voor baby's en kinderschoenen, is de Republiek Polen de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 98 juncto bijlage III van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.**
- 2) **De Republiek Polen wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.