

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 juni 2010¹

I — Inleiding

1. De Commissie heeft kritiek op de omzetting van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „richtlijn 2006/112”) door Polen. Concreet gaat het om het in Polen geldende verlaagde btw-tarief van 7% voor kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen. Naar het oordeel van de Commissie handelt Polen door de toepassing van dit verlaagde tarief in strijd met artikel 98 van richtlijn 2006/112 in samenhang met bijlage III bij de richtlijn. Polen betwist de toepassing van het verlaagde tarief niet, maar is van mening dat zij gerechtvaardigd is, zowel om redenen van sociaal beleid als op grond van artikel 115 van richtlijn 2006/112.

2. Bepalend voor de beslechting van het geschil is met name de intertemporele werkingssfeer van artikel 115 van richtlijn 2006/112

ten aanzien van Polen. Volgens artikel 115 van richtlijn 2006/112 mogen de lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor onder andere kinderkleding en -schoei-sel, dit tarief blijven toepassen. Op de in artikel 115 van richtlijn 2006/112 genoemde datum en ook bij de invoering van de voorloper van dat artikel in de Zesde richtlijn³ was Polen echter nog geen lid van de Europese Gemeenschap. De vraag is dus of Polen zich desondanks op deze bepaling kan beroepen en een bijzondere regeling die op 1 januari 1991 van kracht was kan blijven toepassen, of dat alleen artikel 98 in samenhang met bijlage III alsmede artikel 128 van richtlijn 2006/112 en de in de Toetredingsakte getroffen regelingen beslissend zijn.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 347, blz. 1.

3 — De regeling was eerst te vinden in artikel 28, lid 2, sub d, van 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), in de versie van richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven); hierna: „Zesde richtlijn”.

II — Rechtskader

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van toepassing:

A — *Gemeenschapsrecht*

„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 van 13.6.1977, blz. 1), laatstelijk gewijzigd bij:

1. Toetredingsakte van 2003

— 32002 L 0038: Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 (PB L 128 van 15.5.2002, blz. 41).

3. Artikel 24 van de Toetredingsakte van 2003⁴ luidt als volgt:

„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.”

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 terdecies van de richtlijn bedoelde overgangsperiode, indien dit eerder is, een verlaagd btw-tarief van niet minder dan 7 % toepassen op restauratiediensten.

4. Bijlage XII bij de Toetredingsakte bevat de op Polen betrekking hebbende lijst van het acquis communautaire. Afdeling 9 — Belastingen — punt 1 van deze bijlage verklaart de regelingen betreffende het

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

⁴ — 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 L 236, blz. 33).

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.

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.”

2. Richtlijn 2006/112

5. Artikel 96 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„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.”

6. Artikel 97, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat het normale btw-tarief vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 niet lager mag zijn dan 15%.

7. Artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 luiden:

- 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

„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.

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

[...]”

11. Artikel 115 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

8. De verlaagde tarieven worden overeenkomstig artikel 99, lid 1, van richtlijn 2006/112 vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing en mogen niet lager zijn dan 5 %.

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

9. Hoofdstuk 4 van titel VIII, van richtlijn 2006/112 (artikelen 109-122) regelt de voorwaarden waaronder de lidstaten tot de invoering van een definitieve regeling op communautair niveau, vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting of verlaagde tarieven mogen toepassen die van de algemene regels afwijken.

12. Artikel 115 van richtlijn 2006/112 neemt letterlijk de regeling van artikel 28, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn in de versie van richtlijn 92/77 over.⁵

10. Artikel 114, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt in dit verband het volgende:

„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 [...].

13. Hoofdstuk 5 van titel VIII — Tijdelijke bepalingen — bevat in de artikelen 123 tot en met 130 regelingen die bepaalde lidstaten die op 1 mei 2004 tot de Europese Unie zijn getreden een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting op de levering van bepaalde goederen toestaan, alsmede de toepassing van een verlaagd tarief op bepaalde goederen.

⁵ — Aangehaald in voetnoot 3.

14. Aanknopen bij de bepalingen van de Toetredingsakte voorziet artikel 128 van richtlijn 2006/112 in de volgende bijzondere regelingen voor Polen:

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, sub a.”

„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.

B — *Nationaal recht*

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.

15. Overeenkomstig artikel 41 van de Poolse wet op de omzetbelasting van 11 maart 2004 (hierna: „Poolse btw-wet”) bedraagt het normale btw-tarief 22 %, waarvan echter kan worden afgeweken. Dienovereenkomstig voorziet artikel 41, lid 2, van de Poolse btw-wet in een verlaagd tarief van 7 % voor de in bijlage III genoemde goederen en diensten.

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.

16. Bijlage III bij de Poolse btw-wet noemt onder punt 45 kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en onder punt 47 kinderschoenen.

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.

III — **Precontentieuze procedure en conclusies van partijen**

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,

17. Op 23 maart 2007 zond de Commissie een aanmaning aan de Republiek Polen.

Daarin stelde zij dat Polen in afwijking van artikel 98 van richtlijn 2006/112 in samenhang met bijlage III bij de richtlijn een verlaagd tarief op kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen toepast.

bijlage III, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;

- de Republiek Polen te verwijzen in de kosten.

18. In zijn antwoord van 22 mei 2007 gaf Polen zijn mening over de zaak te kennen. Aan gezien het verweer van de Republiek Polen de Commissie niet kon overtuigen, zond zij op 1 februari 2008 een met redenen omkleed advies aan Polen, waarin zij Polen een termijn van twee maanden gaf om te voldoen aan de eisen van het gemeenschapsrecht.

20. De Republiek Polen verzoekt het Hof het beroep te verwerpen en de Commissie te verwijzen in de kosten.

19. Polen antwoordde bij kennisgeving van 31 maart 2008. De Commissie bleef bij haar standpunt en stelde bij verzoekschrift van 2 februari 2009, dat door het Hof op 3 februari 2009 is ontvangen, het onderhavige beroep in, waarin zij vordert,

- vast te stellen dat de Republiek Polen, door de toepassing van een verlaagd btw-tarief van 7 % op de intracommunautaire levering, import en aankoop van kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen op grond van artikel 41, lid 2, van de wet op de belasting op goederen en diensten van 11 maart 2004, in samenhang met de punten 45 en 47 van bijlage III bij die wet, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 98, in samenhang met

IV — Juridische beoordeling

21. Volgens artikel 96 van richtlijn 2006/112 passen de lidstaten 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.

22. In afwijking daarvan staat artikel 98 van de richtlijn toe een of twee verlaagde tarieven toe te passen op die categorieën goederenleveringen en diensten die in bijlage III van de richtlijn worden genoemd. Het staat buiten kijf dat de levering van kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen (hierna: „de betrokken goederen”) die Polen met een verlaagd tarief van 7 % belast, niet is opgenomen in de lijst van bijlage III.

Artikel 98 van de richtlijn staat derhalve niet toe de levering van de betrokken goederen aan een verlaagd tarief te onderwerpen.

25. Polen staat daarentegen op het standpunt dat de bewoordingen van artikel 115 van richtlijn 2006/112 zich niet verzetten tegen toepassing van deze bepaling op Polen. Indien men zou uitsluiten dat deze bepaling op Polen van toepassing is, dan zou Polen ten opzichte van de andere lidstaten worden gediscrimineerd. Bovendien stelt Polen dat de toepassing van de uitzonderingsbepaling om redenen van sociaal beleid gerechtvaardigd is.

23. Polen beroept zich echter op artikel 115 van richtlijn 2006/112. Volgens dit artikel mogen alle lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor kinderkleding en -schoeisel en huisvesting, op die goederenleveringen en diensten een verlaagd tarief blijven toepassen.

A — Toepasselijkheid van de bepaling op Polen

24. De Commissie bestrijdt dat deze bepaling op Polen van toepassing is. Ze wijst erop dat de overgangsbepaling oorspronkelijk via richtlijn 92/77 als artikel 28, lid 3, sub b, in de Zesde richtlijn is ingevoegd en uitsluitend bedoeld is voor de landen die bij de vaststelling van richtlijn 92/77 al lid van de Gemeenschap waren. Aanvullend wijst de Commissie erop dat uitzonderingsregelingen indruisen tegen de harmonisatiedoelstelling van de richtlijn en derhalve strikt moeten worden uitgelegd. Lidstaten die later zijn toegetreden, kunnen zich volgens de Commissie alleen beroepen op uitzonderingen, indien de toepassing daarvan in de Toetredingsakte is geregeld. De Toetredingsakte van 2003 staat Polen volgens de Commissie niet toe op de levering van de betrokken goederen een verlaagd btw-tarief toe te passen dat afwijkt van het algemene stelsel.

26. Artikel 24 van de Toetredingsakte met het opschrift „Overgangsmaatregelen” luidt: „De in de bijlagen [...] [XII] [...] van deze Akte genoemde maatregelen zijn ten opzichte van de nieuwe lidstaten van toepassing op de wijze als bepaald in die bijlagen.”

27. In bijlage XII, afdeling 9 „Belastingen”, punt 1, wordt onder andere de Zesde richtlijn 77/388, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2002/38, genoemd. Daaronder zijn ook alle tussen 1977 en 2002 aangebrachte wijzigingen van de richtlijn begrepen. In punt 1, sub a tot en met c, worden vervolgens de voor Polen geldende afwijkingen van de Zesde richtlijn genoemd, met name afwijkingen van artikel 12, lid 3, sub a, en artikel 28, lid 3, sub b, van de richtlijn. In afwijkingen van artikel 28,

lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn voorziet de Toetredingsakte niet.

28. Bij gebreke van specifieke beperkingen of voorbehouden aanvaardt de toetredende staat *alle* uit het *acquis communautaire* voortvloeiende rechten en verplichtingen.⁶ Derhalve zijn ook uitzonderingsbepalingen zoals artikel 28, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn en artikel 115 van richtlijn 2006/112 in principe op de in 2004 toegetreden lidstaten van toepassing, tenzij in de Toetredingsakte bijzondere regelingen werden getroffen. Dat is ten aanzien van de betrokken goederen niet het geval.

29. Het feit dat Polen ten tijde van de vaststelling van richtlijn 92/77, waarbij de genoemde bepaling oorspronkelijk werd ingevoerd, geen lid van de Gemeenschap was, doet daar niets aan af. De regelingen in de Toetredingsakte voor de overname van het *acquis communautaire* hebben immers juist tot doel de werkingssfeer van de handelingen die vóór de toetreding van de betrokken lidstaat werden aangenomen, tot deze lidstaat uit te breiden. Ook blijkt niet dat richtlijn 92/77 op een of andere wijze werd uitgezonderd van het *acquis communautaire* dat Polen met de toetreding tot de Gemeenschap heeft aanvaard.

30. De Commissie lijkt daarentegen uit artikel 24 van de Toetredingsakte in samenhang met de bepalingen van de genoemde bijlage af te leiden dat als het ware alleen het normale regime van de Zesde richtlijn deel is gaan uitmaken van het overgenomen *acquis*. Bijzondere regelingen vallen er volgens haar alleen onder voor zover ze in de bijlage worden genoemd en wel in de aangepaste vorm zoals die daar is vastgelegd.

31. Voor deze uitlegging zijn echter geen aanknopingspunten te vinden in de tekst of systematiek van de bepalingen van de Toetredingsakte. Integendeel: de Toetredingsakte bevat in bijlage XII, afdeling 9 „Belastingen”, punt 1, sub a tot en met c, uitdrukkelijk *afwijkingen* van de uitzonderingsbepalingen van de Zesde richtlijn. Deze regelingstechniek is gebaseerd op de vooronderstelling dat de uitzonderingen in principe op de toetredende lidstaten van toepassing zijn. Dat wordt ook onderstreept door de bewoordingen van bijlage XII, afdeling 9, punt 1, sub c, van de Toetredingsakte, die luiden: „*Met het oog op de toepassing van artikel 28 [...] mag Polen een btw-vrijstelling handhaven voor internationaal personenvervoer [...]*” (cursivering van mij).

32. Wanneer de uitzonderingsbepalingen a priori niet op de nieuwe lidstaten van toepassing zouden zijn, dan zouden die in de Toetredingsakte niet hoeven te worden aangepast. Dan zouden veel eerder compleet nieuwe uitzonderingsbepalingen ten behoeve van de toetredende lidstaten moeten worden ingevoerd.

⁶ — In die zin ook advocaat-generaal Tesouro in zijn conclusie van 7 mei 1991, Commissie/Spanje (C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punt 6).

33. Ook om redenen van rechtszekerheid is het niet toegestaan om als het ware uit het stilzwijgen van de Toetredingsakte af te leiden dat bepaalde regelingen van de Zesde richtlijn die volgens hun formulering onbeperkt geldig zijn, niet van toepassing zijn op de togetreden lidstaten. Om daarin duidelijkheid te verschaffen had de Toetredingsakte niet alleen de uitzonderingen moeten opnemen die in gewijzigde vorm voor de nieuwe lidstaten moesten gelden, maar ook alle uitzonderingen die in hun geheel niet op deze lidstaten van toepassing werden verklaard.

34. Ter onderbouwing van haar betoog wijst de Commissie ten slotte nog op de regeling met betrekking tot de toepassing van het verlaagde tarief op woningen. Ze stelt dat de belasting op diensten in verband met de bouw, de verbouwing of de aanpassing van woningen voor Polen wordt geregeld in bijlage XII, afdeling 9, punt 1, sub b, bij de Toetredingsakte en in artikel 128, lid 5, van richtlijn 2006/112. Daarnaast wijst de Commissie op artikel 115 van de richtlijn, volgens welk de lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor huisvesting, daarop een verlaagd tarief mogen blijven toepassen. Zou deze bepaling ook gelden voor de lidstaten die later zijn togetreden, dan zou er volgens de Commissie voor Polen een dubbele machtingingsgrondslag bestaan voor de toepassing van het verlaagde tarief.

35. Dit argument kan mij echter niet overtuigen.

36. Artikel 128 van richtlijn 2006/112 is een bijzondere regeling voor Polen, die afwijkt van de algemene bepaling van artikel 115 en daarvoor in de plaats komt waar het gaat om de toepassing van het verlaagde tarief voor de woningbouw. Artikel 115 van richtlijn 2006/112 staat namelijk de toepassing van een verlaagd tarief voor woningen voor onbepaalde tijd toe, mits dit tarief op 1 januari 1991 werd toegepast, terwijl de bijzondere regeling in de Toetredingsakte, die in artikel 128 van richtlijn 2006/112 werd overgenomen, de toepassing van een verlaagd tarief in de tijd beperkt tot 31 december 2007. Daarnaast wordt de uitzondering voor Polen in artikel 128 van de richtlijn aangepast in die zin, dat ze niet aanknoopt bij het bestaan van een overeenkomstig verlaagd tarief op 1 januari 1991, maar ook geldt voor later ingevoerde verlaagde tarieven.

37. Aangezien anders dan voor huisvesting een bijzondere regeling voor de levering van kinderkleding en -schoeisel ontbreekt, is in zoverre de voor alle lidstaten geldende uitzonderingsregeling in artikel 115 van richtlijn 2006/112 onverkort van toepassing. Als de verdragsluitende partijen de toepasselijkheid van deze bepaling voor Polen eveneens hadden willen wijzigen of zelfs helemaal hadden willen uitsluiten, dan was dienaangaande een regeling in de Toetredingsakte nodig geweest.

38. Op zichzelf beschouwd omvat het acquis communautaire, dat Polen met de toetreding heeft aanvaard, dus zonder meer ook de uitzonderingsbepaling van artikel 115 van richtlijn 2006/112.

39. Men kan zich echter de vraag stellen of uit doel en strekking van artikel 115 geen aanknopingspunten kunnen worden afgeleid voor de conclusie dat deze bepaling desondanks niet op een land in de situatie van Polen kan worden toegepast, omdat Polen op 1 januari 1991 nog geen lidstaat van de Gemeenschap was.

40. Zoals het Hof in het arrest *Optimus-Telecomunicações* echter heeft opgemerkt, geldt bij gebreke van een andersluidende regeling in de Toetredingsakte of in een andere handeling van gemeenschapsrecht, in geval van toetreding de verwijzing in het gemeenschapsrecht naar een bepaalde datum ook voor de toetredende lidstaat, zelfs als die datum vóór de datum van toetreding ligt.⁷

41. De Toetredingsakte bevat, zoals reeds is uiteengezet, geen aanwijzing waaruit blijkt dat artikel 28, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 115 van richtlijn 2006/112) niet voor de toetredende lidstaten geldt.

42. Ook de bewoordingen van de genoemde bepalingen zelf leiden niet tot een andere conclusie. Op grond daarvan mogen lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief op de betrokken goederen toepasten, dit blijven toepassen. Dit voorschrift verlangt niet dat de desbetreffende lidstaat ook reeds op de referentiedatum van 1 januari 1991 lid van de Gemeenschap moet zijn geweest, hoewel richtlijn 2006/112 wel degelijk gebruikmaakt van specifieke data waarop een lidstaat moet zijn toegetreden.⁸ Het ontbreken van een dergelijke datumbepaling pleit voor het argument dat artikel 115 in principe ook van toepassing is op lidstaten die pas later tot de Europese Unie zijn toegetreden, mits ze op de referentiedatum een overeenkomstige regeling toepasten.

43. Bij een zuiver letterlijke uitlegging is de bepaling dus op Polen van toepassing. Wanneer de bewoordingen van een gemeenschapsrechtelijke bepaling duidelijk zijn en in de verschillende taalversies niet op tegenstrijdige wijze kunnen worden uitgelegd, is een letterlijke uitlegging een sterke aanwijzing voor de juiste betekenis van de bepaling.⁹

⁷ — Arrest van 21 juni 2007, *Optimus-Telecomunicações* (C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punt 32).

⁸ — Zie bijvoorbeeld artikel 379, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat gebaseerd is op bijlage XV, deel IX, punt 2, sub m, bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden (PB 1994, C 241, blz. 335).

⁹ — Zie de conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 25 januari 2007, *Optimus-Telecomunicações* (C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punt 45).

44. De uitkomst waartoe de uitlegging van de toepasbaarheid van de bepaling op Polen tot nu toe heeft geleid, dient echter ook te worden getoetst aan het door de gemeenschaps-wetgever beoogde doel van de richtlijn een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde tot stand te brengen.

45. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld¹⁰, dienen de bepalingen van de Zesde richtlijn voor zover daarin de afwijkingen zijn omschreven van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, strikt te worden uitgelegd.

46. Daarbij vormt artikel 115 van richtlijn 2006/112 een uitzonderingsbepaling die een situatie laat voortduren die in strijd is met het doel van de richtlijn, namelijk de toepassing van verlaagde tarieven op andere handelingen dan die waarin de richtlijn voorziet. Daarom is het de vraag of de bevindingen van het Hof in het arrest *Optimus-Telecomunicações*¹¹ met betrekking tot richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal¹² zonder meer op de onderhavige situatie kunnen worden overgedragen. In de aangehaalde zaak moest namelijk — in

tegenstelling tot het onderhavige geval — worden aangeknoopt bij de rechtstoestand op een referentiedatum vóór de toetreding, teneinde een rechtstoestand te bereiken die dichter bij de harmonisatiedoelstelling van de richtlijn zou liggen.

47. Ook een strikte uitlegging van de bepaling sluit een toepassing ervan op Polen echter niet uit. De richtlijn gaat uit van een stapsgewijze aanpak, omdat de harmonisatie van de omzetbelastingen in de lidstaten tot wijzigingen in de belastingstructuur leidt en merkbare gevolgen heeft op budgettair, economisch en sociaal terrein.¹³ Ook andere lidstaten kunnen momenteel een verlaagd tarief op de betrokken goederen toepassen, zodat het doel van volledige harmonisatie in ieder geval tot nu toe niet is bereikt, ongeacht of de bepaling op Polen wordt toegepast.

48. Bovendien zijn ook doel en strekking van de uitzonderingsbepalingen een argument voor de toepassing van die bepalingen op Polen: de burgers van de lidstaten moeten ondanks de voortschrijdende harmonisatie kunnen blijven profiteren van bepaalde sociale voordelen waarop ze zich hebben ingesteld. Het laten voortduren van deze toestand, die

10 — Zie arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34); 8 mei 2003, *Commissie/Frankrijk* (C-384/01, Jurispr. blz. I-4395, punt 28); 1 december 2005, *Ygeia* (C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punten 15 en 16), en 6 juli 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, Jurispr. blz. I-6269, punt 23).

11 — Aangehaald in voetnoot 7.

12 — PB L 249, blz. 25, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23).

13 — Zie punt 6 van de considerans van richtlijn 2006/112.

op zichzelf in strijd is met het geharmoniseerde stelsel, wordt door de richtlijn uitdrukkelijk toegestaan om sociale misstanden te voorkomen.

harmonisatie zijn onderworpen dan de landen die al lid waren toen deze bepaling werd vastgesteld.

49. Een onmiddellijke afschaffing van het verlaagde tarief op kinderkleding en -schoei­sel zou tot een plotselinge verhoging van de belastingdruk voor gezinnen met kinderen hebben geleid. Om dat te voorkomen werd de lidstaten in 1992 toegestaan het op de refe­rentiedatum bestaande en door sociale over­wegingen ingegeven verlaagde btw-tarief op de levering van deze waren te handhaven. Polen bevond zich op het tijdstip van toetreding in een situatie die vergelijkbaar was met die van de landen die al in 1992 lid van de Ge­meenschap waren.

50. Het is mogelijk dat deze uitkomst leidt tot een concurrentievoordeel voor Poolse ondernemers, omdat hun handelingen fiscaal worden bevoordeeld. Hun situatie onder­scheidt zich daarin echter niet van belasting­plichtigen in andere lidstaten die al in 1991 een verlaagd tarief toepasten. Juist het niet-toepassen van de uitzondering op lidstaten die later zijn toegetreden, zou leiden tot een ongelijke behandeling van deze landen. Zij zouden dan in principe aan een verdergaande

51. Naar het oordeel van de Commissie is deze verdergaande harmonisatie met betrek­king tot nieuwe lidstaten gerechtvaardigd, omdat de lidstaten die later zijn toegetreden het acquis communautaire ook in een later stadium hebben overgenomen. Toepassing van de bijzondere regeling op de lidstaten die in 2004 zijn toegetreden, zou het bereikte ni­veau van harmonisatie volgens de Commissie verlagen.

52. Voor zover Polen sinds 1 januari 1991 een verlaagd btw-tarief volgens de uitzon­deringsregel op de betrokken goederen heeft toegepast, bevindt het zich echter in dezelfde positie als de toenmalige lidstaten, met dát verschil dat deze belastingheffing in Polen in eerste instantie alleen was gebaseerd op na­tionale wetgeving, terwijl de oude lidstaten hun regelingen uit hoofde van de machti­gingsgrondslag in de richtlijn mochten blij­ven toepassen. Toepassing van artikel 115 van richtlijn 2006/112 op Polen leidt in deze situatie noch tot een verlaging van het niveau van harmonisatie noch tot een verdergaande harmonisatie, maar handhaaft slechts de sta­tus quo.

53. Weliswaar kan het wenselijk lijken het grote aantal uitzonderingen dat de richtlijn toestaat, af te schaffen. Het afschaffen ervan zou echter dezelfde consequenties moeten hebben voor alle lidstaten die met betrekking

tot eventuele oudere regelingen in een vergelijkbare situatie verkeren.

54. Derhalve moet als voorlopige conclusie worden gesteld dat artikel 115 van richtlijn 2006/112 ook Polen het recht geeft een verlaagd tarief op de levering van kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen te blijven toepassen, als Polen dat op 1 januari 1991 ook deed.

1. Bestanddelen van artikel 115 van richtlijn 2006/112

55. Bijgevolg moet worden onderzocht of de voorwaarden die artikel 115 van richtlijn 2006/112 voor de toepassing van een verlaagd tarief op de levering van de betrokken goederen formuleert, in Polen feitelijk aanwezig zijn.

56. De Commissie heeft in haar verzoekschrift over deze vraag geen standpunt ingenomen, ook niet subsidiair.

57. De Poolse regering heeft in haar verzoekschrift uiteengezet dat krachtens de bepalingen van de wet van 16 december 1972 inzake omzetbelasting, in Polen op 1 januari 1991 een verlaagd tarief gold voor kinderkleding en -schoeisel. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dat vervolgens met

de wet van 8 januari 1993 inzake de belasting op goederen en diensten werd ingevoerd, was volgens de Poolse regering afgestemd op het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Onder toepassing van deze bepalingen heeft Polen steeds een tarief van 7% voor de betrokken goederen gehanteerd.

58. De Commissie heeft afgezien van een repliek, omdat verweerster volgens haar geen nieuwe argumenten naar voren heeft gebracht en de Commissie reeds op alle tot dan toe aangevoerde verweermiddelen is ingegaan. Derhalve zouden de middelen en argumenten van Polen geacht kunnen worden door de Commissie te zijn aanvaard. Elk later door de Commissie voorgedragen middel zou in principe overeenkomstig artikel 42, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie als een tardief middel moeten worden verworpen.

59. Het Hof moet de sluitendheid van het verweer van de Poolse regering echter ook dan onderzoeken wanneer de Commissie het argument niet heeft bestreden. Om voor dat doel nader uitsluitsel te krijgen over de rechtstoestand in Polen sinds 1 januari 1991, heeft het Hof beide partijen verzocht zich schriftelijk uit te spreken over de vraag of in Polen aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 115 van richtlijn 2006/112 was voldaan. Ze moesten met name toelichten in hoeverre de in Polen op 1 januari 1991 geheven belasting als btw in de zin van artikel 115 van de richtlijn kan worden beschouwd en of

er destijds een verlaagd tarief voor de hier aan de orde zijnde goederen gold.

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde¹⁴;

60. De verklaringen die de Poolse regering en de Commissie in het kader van deze instructiemaatregel van het Hof hebben afgegeven, kunnen niet als tardieve middelen krachtens artikel 42, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering worden beschouwd en moeten derhalve in het navolgende onderzoek naar de sluitendheid van het verweer van Polen in aanmerking worden genomen.

— 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;

61. Ten eerste moet dus worden onderzocht of de op 1 januari 1991 in Polen geheven omzetbelasting op de levering van de betrokken goederen naar zijn aard btw in de zin van richtlijn 2006/112 was. Ten tweede moet uitsluitend worden verkregen over de vraag of vanaf de referentiedatum een verlaagd tarief werd toegepast.

— de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

B — De belasting als btw in de zin van de richtlijn

63. Zodra bij een nationale belasting een van deze kenmerken ontbreekt, verzet artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn zich niet tegen de heffing van deze belasting naast de btw.¹⁵

62. Het Hof heeft in zijn rechtspraak over artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (thans artikel 401 van richtlijn 2006/112) de volgende wezenlijke kenmerken geformuleerd die karakteristiek zijn voor het

14 — Arresten van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 28), en 11 oktober 2007, KÖGAZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 37).

15 — Arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 14, punt 27), en KÖGAZ e.a. (aangehaald in voetnoot 14, punt 36).

64. Deze vaststelling moet echter worden gezien in de context van de regeling van artikel 33, lid 1. Doel en strekking van deze bepaling is het uitsluiten van distorsies van de mededinging en belemmeringen van de interne markt die zouden ontstaan wanneer naast de geharmoniseerde btw, een nationale belasting met dezelfde kenmerken — dus een soort parallelle btw — zou worden geheven.¹⁶

65. Voor het toepassen van artikel 115 van richtlijn 2006/112 op een lidstaat in de situatie van Polen is daarentegen alleen van belang dat de belastingheffing op kinderkleding en -schoeisel een verbruiksbelasting is die vergelijkbaar is met de geharmoniseerde btw en dat het sociale voordeel dat uit het verlaagde tarief van deze belasting voortvloeit, voor de consument bijgevolg een vergelijkbare betekenis heeft als de heffing van btw in de zin van richtlijn 2006/112 tegen een verlaagd tarief.

66. Het moet derhalve gaan om een algemene belasting op de levering van de desbetreffende goederen, waarvan het bedrag evenredig is aan de prijs en waarvan de last uiteindelijk op de eindverbruiker drukt. Daarentegen is niet van doorslaggevend belang of en op welke wijze de neutraliteit van de belasting op de verschillende handelsfasen vóór de levering aan de eindverbruiker wordt gewaarborgd.

67. In dit opzicht blijkt uit de informatie over de rechtstoestand in Polen, die het Hof door middel van de schriftelijke antwoorden op zijn vraag alsmede ter terechtzitting heeft ontvangen, dat de op 1 januari 1991 geheven omzetbelasting een algemene belasting was, die op grond van de waarde van de verrichting werd vastgesteld. Deze belasting was weliswaar gebaseerd op twee wetten — een wet inzake de belasting over de verrichtingen van overheidsbedrijven en een wet inzake de belasting over de verrichtingen van particuliere bedrijven —, maar had in beide gevallen dezelfde vorm.

68. Wanneer de Commissie in dit verband aanmerkt dat bepaalde verrichtingen niet aan de belasting waren onderworpen, zoals artistieke of wetenschappelijke activiteiten, is dat niet in tegenspraak met het algemene karakter van de belasting. Tenslotte voorziet ook richtlijn 2006/112 in een groot aantal vrijstellingen om redenen van sociaal beleid.

69. Verder is in dit verband irrelevant dat Polen pas in 1993 een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde heeft ingevoerd dat, in overeenstemming met het stelsel van de richtlijn, de fiscale neutraliteit van de tussenliggende transacties tot aan de levering aan de consument waarborgt met behulp van een mechanisme voor de aftrek van voorbelasting. Voor die tijd paste Polen een stelsel toe waarbij het intermediair verbruik werd vrijgesteld, teneinde een cumulatie van de btw in verschillende handelsfasen te voorkomen.

¹⁶ — Zie in die zin arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 14, punten 21 en 24) en KÖGÁZ e. a. (aangehaald in voetnoot 14, punten 29 en 33).

70. Zoals reeds is toegelicht, gaat het bij de beoordeling van het belastingvoordeel alleen om het perspectief van de eindverbruiker. Uit diens optiek is het irrelevant via welk mechanisme is geregeld dat hij een belasting moet betalen die evenredig is aan de toegevoegde waarde die in de waardeketen aan het product is toegevoegd. Voor het overige kent ook de richtlijn de lidstaten in enkele gevallen het recht toe bepalingen toe te passen waarbij wordt afgeweken van het algemene mechanisme voor de aftrek van voorbelasting.¹⁷

71. Voorts dient te worden onderzocht of op de levering van de hier aan de orde zijnde goederen sinds 1 januari 1991 een verlaagd tarief werd toegepast.

72. Uit de beschikbare informatie blijkt dat de desbetreffende leveringen aanvankelijk volledig van de belasting waren vrijgesteld, dat vervolgens van 4 mei 1992 tot en met 16 december 1992 een tarief van 5 % werd toegepast en dat het tarief sindsdien 7 % bedraagt. Het normale tarief bedroeg in deze perioden 20 % respectievelijk 22 %.

73. Daarbij moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat de toepassing van een belastingvrijstelling in ruimere zin kan worden

gelijkgesteld met een belasting tegen een tot nul gereduceerd tarief. De richtlijn zelf stelt de zero-rating die sommige lidstaten kennen, dus de vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting, gelijk met de toepassing van een verlaagd tarief dat lager is dan de volgens de richtlijn geldende minimumtarieven.¹⁸ Derhalve kan ook de op 1 januari 1991 in Polen geldende vrijstelling voor de levering van kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en van kinderschoenen als de toepassing van een verlaagd tarief in de zin van artikel 115 van richtlijn 2006/112 worden beschouwd.¹⁹

74. Verder wordt een beroep op artikel 115 niet uitgesloten door het feit dat Polen niet doorlopend hetzelfde verlaagde tarief heeft toegepast, maar het tarief in twee stappen van 0 % naar de huidige 7 % heeft verhoogd.

75. In deze context heeft het Hof overwogen dat een nationale maatregel die na een in het gemeenschapsrecht bepaalde

¹⁷ — Zie bijvoorbeeld artikel 175, lid 2, tweede alinea, artikel 180 en artikel 372 van richtlijn 2006/112.

¹⁸ — Zie bijvoorbeeld artikel 28, lid 2, sub a en b, van de Zesde richtlijn respectievelijk artikel 110 en 113 van richtlijn 2006/112. Zie voor het begrip zero-rating verder mijn conclusie van 4 mei 2006, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, Jurispr. blz. I-6269, punten 22 en 23) en mijn conclusie van 13 december 2007, *Marks & Spencer* (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 27).

¹⁹ — Op dat tijdstip werd — zoals uiteengezet — in Polen nog geen stelsel met aftrek van voorbelasting toegepast. De meervoudige belastingheffing werd echter door een vrijstelling voor het intermediair verbruik gewaarborgd, zodat ook in die zin sprake is van een analogie met de zero-rating.

referentiedatum is vastgesteld, niet om die reden alleen automatisch van de bij de betrokken gemeenschapshandeling ingevoerde uitzonderingsregeling is uitgesloten.²⁰ Wanneer een lidstaat na de referentiedatum wijzigingen brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van richtlijn 2006/112 dichter benadert, valt deze regeling namelijk onder de daaraan ten grondslag liggende afwijking.²¹

richtlijn 2006/112 bevoegd is een tarief van 7% op de levering van kleding en kledingaccessoires voor zuigelingen en kinderschoenen toe te passen. Derhalve kan het beroep van de Commissie, waarmee zij de Republiek Polen verwijt in dat opzicht in strijd met artikel 98 van richtlijn 2006/112 te handelen, niet slagen.

76. Er kan derhalve geen bezwaar worden gemaakt tegen het feit dat Polen de omvang van de tariefverlaging sinds 1991 heeft beperkt, waardoor de belastingheffing het normale tarief waarin de richtlijn voor de desbetreffende handelingen in principe voorziet, dichter benadert.

V — Kosten

77. De conclusie moet derhalve zijn dat de Republiek Polen krachtens artikel 115 van

20 — Zie arrest van 23 april 2009, Puffer (C-460/07, Jurispr. blz. I-3251, punt 85), onder verwijzing naar het arrest van 24 mei 2007, Holböck (C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 41).

21 — Zie in die zin arrest Puffer (aangehaald in voetnoot 20, punt 85) onder verwijzing naar de met betrekking tot artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn gewezen arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 44), en 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 45). Zie verder arrest van 22 december 2008, Magoora (C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punten 35-37).

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

VI — Conclusie

79. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, uitspraak te doen als volgt:

„1) Het beroep wordt verworpen.

2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.”