HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 octombrie 2010 *

În cauza C-49/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 2 februarie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Polone, reprezentată de domnii M. Szpunar, M. Dowgielewicz și M. Jarosz, precum și de doamna A. Rutkowska, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: polona.

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul D. Šváby (raportor), doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și J. Malenovský, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 aprilie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 iunie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei cote reduse de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, Republica

Polonă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborat cu anexa III la această directivă.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

2 Directiva 2006/112 abrogă și înlocuiește începând cu 1 ianuarie 2007 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

3 Articolul 96 din Directiva 2006/112, care corespunde articolului 12 alineatul (3) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii."

4 Potrivit articolului 97 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„(1) De la 1 ianuarie 2006 până la 31 decembrie 2010, cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.”.

5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă are următorul cuprins:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III […]”

6 Conform articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.

7 Articolul 109 și următoarele din Directiva 2006/112 stabilesc condițiile în care anumite state membre pot aplica, până la introducerea regimurilor definitive, diferite măsuri în domeniul cotelor reduse de TVA. Aceste măsuri privesc aplicarea unor cote reduse mai mici de 5 %, menținerea cotelor reduse pentru alte bunuri și servicii decât cele prevăzute în anexa III la Directiva 2006/112 sau aplicarea unei cote reduse care să nu fie mai mică de 12 %.

8 În conformitate cu articolul 114 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1993, au fost obligate să mărească cu peste 2 % cota lor standard în vigoare la 1 ianuarie 1991 pot aplica o cotă redusă inferioară valorii minime stabilite la articolul 99 livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

De asemenea, statele membre prevăzute la primul paragraf pot aplica o asemenea cotă serviciilor de restaurant, îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii și locuințelor."

9 Potrivit articolului 115 din Directiva 2006/112:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1991, aplicau o cotă redusă serviciilor de restaurant, îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii sau locuințelor pot continua să aplice această cotă livrării de asemenea bunuri sau prestării de asemenea servicii."

10 Capitolul 5 din titlul VIII, intitulat „Dispoziții temporare", conține, la articolele 123-130, dispoziții care autorizează statele membre care au aderat la Uniunea Europeană la 1 mai 2004 să aplice o scutire cu drept de deducere a TVA-ului achitat într-o etapă anterioară pentru livrările anumitor bunuri, precum și să acorde o cotă redusă de TVA pentru anumite bunuri.

11 În ceea ce privește Republica Polonă, articolul 128 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Polonia poate să acorde, până la 31 decembrie 2007, o scutire cu drept de deducere a TVA achitate în etapa anterioară pentru livrările de anumite cărți și periodice de specialitate.

(2) Polonia poate continua să aplice o cotă redusă de cel puțin 7 % prestărilor de servicii de restaurant până la prima din următoarele două date: 31 decembrie 2007 sau data introducerii unor regimuri definitive, în conformitate cu articolul 402.

(3) Polonia poate continua să aplice, până la 30 aprilie 2008, o cotă redusă de cel puțin 3 % livrărilor de produse alimentare prevăzute în anexa III punctul 1.

(4) Polonia poate continua să aplice, până la 30 aprilie 2008, o cotă redusă de cel puțin 3 % livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii de tipul celor destinate în mod normal utilizării în producția agricolă, exceptând bunurile de capital, precum utilajele sau clădirile, prevăzute în anexa III punctul 11.

(5) Polonia poate continua să aplice, până la 31 decembrie 2007, o cotă redusă de cel puțin 7 % prestărilor de servicii de construcție, renovare și transformare a locuințelor, nefurnizate în cadrul unei politici sociale, exceptând materialele de construcții, și livrărilor, înainte de prima ocupare, de clădiri rezidențiale sau de părți ale clădirilor rezidențiale, prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a)."

12 Aceste derogări au fost stabilite în cadrul negocierilor în urma cărora a fost semnat Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2003, L 236, p. 33, denumit în continuare „Actul de aderare"). Acestea figurează în capitolul 9 punctul 1 literele (a)-(c) din anexa XII la actul de aderare.

13 Articolul 24 din Actul de aderare prevede:

„Măsurile enumerate în anexele V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII și XIV la prezentul act se aplică noilor state membre în condițiile prevăzute în anexele menționate."

14 Anexa XII la Actul de aderare cuprinde lista acquis-ului comunitar referitor la Polonia. Capitolul 9 din această anexă, intitulat „Fiscalitate", conține un punct 1 care declară aplicabile normele privind sistemul comun de TVA după cum urmează:

„31977 L 0388: A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, [...], p. 1), modificată ultima dată de:

— 32002 L 0038: Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7.5.2002 (JO L 128, [...], p. 41).

(a) Prin derogare de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, Polonia poate (i) să aplice o scutire cu rambursarea impozitului plătit în etapa precedentă pentru furnizarea anumitor cărți și periodice de specialitate, până la 31 decembrie 2007, și (ii) să mențină o rată redusă a taxei pe valoarea adăugată de minimum 7 % pentru furnizarea serviciilor de tip restaurant până la 31 decembrie 2007 sau până la sfârșitul perioadei de tranziție menționate la articolul 28 litera (l) din directivă, dacă această dată este mai apropiată.

(b) Prin derogare de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, Polonia poate să mențină: (i) un nivel redus al taxei pe valoarea adăugată de cel puțin 3 % pentru produse alimentare (inclusiv băuturi, dar exceptând băuturile alcoolice) pentru consum uman și animalier; animale vii, semințe, plante și ingrediente destinate în mod normal preparării de produse alimentare; produse folosite în mod normal pentru a suplimenta sau substitui alimente și pentru furnizarea de mărfuri și servicii destinate în general utilizării în producția agricolă, dar exceptând bunurile de capital, cum ar fi utilajele sau clădirile, menționate la punctele 1-10 din anexa H la directivă, până la 30 aprilie 2008, și (ii) un nivel redus de cel puțin 7 % pentru furnizarea de servicii, care nu sunt prevăzute într-un program social, pentru construirea, renovarea și modificarea locuințelor, exceptând materialele de construcții, și pentru dotarea, înainte de prima ocupare, a clădirilor de locuințe sau a unor părți din clădirile de locuințe menționate la articolul 4 alineatul (3) litera (a) din directivă, până la 31 decembrie 2007.

(c) În vederea aplicării articolului 28 alineatul (3) litera (b) din Directiva 77/388/CEE, Polonia poate menține scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru transportul internațional de pasageri, menționată la punctul 17 din anexa F la directivă, până la îndeplinirea condiției stabilite la articolul 28 alineatul (4) din directivă sau pe perioada în care aceeași scutire se aplică de oricare dintre actualele state membre, dacă această dată este mai apropiată."

Reglementarea națională

15 Potrivit articolului 41 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Dz. U. nr. 54, punctul 535), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), cota normală a TVA-ului se ridică la 22 %, cu anumite rezerve. În schimb, articolul 41 alineatul 2 din această lege prevede o cotă de 7 % pentru bunurile și serviciile menționate în anexa nr. 3 la aceasta.

16 Anexa nr. 3 la Legea privind TVA-ul menționează la punctul 45 „îmbrăcămintea și accesoriile vestimentare pentru sugari", iar la punctul 47, „încălțămintea pentru copii".

Procedura precontencioasă

17 Considerând că aplicarea unei cote reduse de TVA de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii este contrară dispozițiilor articolului 98 coroborate cu cele ale anexei III la Directiva 2006/112, Comisia a decis să inițieze procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor prevăzută la articolul 226 CE. Prin scrisoarea din 23 martie 2007, Comisia a pus în întârziere Republica Polonă, solicitându-i să își prezinte observațiile.

18 În răspunsul său din 22 mai 2007, Republica Polonă a susținut că aplicarea unei cote reduse de TVA bunurilor respective se numără printre măsurile care au drept obiect susținerea familiilor și încurajarea natalității în Polonia, încadrându-se în același timp în „strategia de la Lisabona". Aceasta s-a referit de asemenea la aplicarea unor cote reduse de TVA pentru aceleași bunuri în Irlanda, în Luxemburg și în Regatul Unit.

În sfârșit, aceasta considera că, având în vedere caracterul limitat în timp al aplicării cotei reduse în litigiu, nu ar putea exista o denaturare a concurenței.

19 Întrucât a considerat neconvingător acest răspuns, Comisia a emis, la 1 februarie 2007, un aviz motivat prin care a invitat Republica Polonă să ia măsurile care se impuneau pentru a se conforma avizului în termen de două luni de la primirea acestuia.

20 Prin scrisoarea din 31 mai 2008, Republica Polonă și-a reiterat poziția.

21 Întrucât argumentele invocate de Republica Polonă nu au convins Comisia, aceasta a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

22 Comisia reproșează Republicii Polone că a aplicat o cotă redusă de TVA de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, încălcând dispozițiile coroborate ale articolului 98 și ale anexei III la Directiva 2006/112.

23 Comisia amintește că obiectivul Directivei 2006/112 este acela de a armoniza TVA-ul. Întrucât cota redusă de TVA constituie o excepție de la regulă, aplicarea acesteia ar trebui limitată la situațiile concrete și specifice menționate în mod clar în această directivă.

24 Comisia subliniază că, potrivit dispozițiilor neechivoce ale articolului 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112, cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă și că aceasta nu menționează nici „îmbrăcăminte[a] și accesorii[le] vestimentare pentru sugari", nici „încălțăminte[a] pentru copii".

25 Faptul că anumite state membre au menținut o cotă redusă de TVA pentru produsele în cauză atât în temeiul articolului 114, cât și al articolului 115 din Directiva 2006/112 în cazul în care acele state aplicau o astfel de cotă la 1 ianuarie 1991 nu ar constitui un argument care să autorizeze și Republica Polonă să aplice o cotă redusă de TVA bunurilor respective.

26 Comisia susține în principal că, având în vedere *ratio legis*, articolul 115 din Directiva 2006/112, care corespunde articolului 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 (JO L 316, p. 1), se adresează numai statelor membre care făceau parte din Comunitatea Europeană în momentul adoptării Directivei 92/77 și le autorizează pe acestea din urmă, printr-o derogare, să mențină cotele reduse de TVA, cu condiția ca acele cote să fi fost aplicate în statele membre respective la 1 ianuarie 1991 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2001, Adam, C-267/99, Rec., p. I-7467, punctul 34).

27 Comisia subliniază că Republica Polonă nu se număra printre statele membre în momentul adoptării Directivei 92/77 și că Actul de aderare nu prevede că acest stat membru poate beneficia de dispozițiile tranzitorii prevăzute la articolele 114 și 115 din Directiva 2006/112 (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 7 martie 2002, Comisia/Finlanda, C-169/00, Rec., p. I-2433, punctul 30).

28 Cu titlu subsidiar, Comisia susține că, în orice caz, nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a articolului 115 din Directiva 2006/112.

29 Pe de o parte, la 1 ianuarie 1991, impozitul stabilit prin Legea din 16 decembrie 1972 privind impozitul pe cifra de afaceri (text uniform Dz. U. din 1983, nr. 43, punctul 191), astfel cum a fost modificată (denumită în continuare „Legea din 16 decembrie 1972”), nu ar fi constituit un TVA în sensul articolului 115 din Directiva 2006/112.

30 Pe de altă parte, Republica Polonă nu ar fi aplicat, la 1 ianuarie 1991, o cotă redusă pentru produsele în cauză.

31 Republica Polonă consideră că, potrivit dreptului Uniunii, și în special articolului 115 din Directiva 2006/112, are dreptul să mențină o cotă redusă de TVA pentru produsele în cauză și că această posibilitate este consolidată de considerente de ordin social conforme cu obiectivele generale ale Uniunii.

32 Republica Polonă subliniază că, deși situația politică a unui stat membru în cursul negocierii condițiilor aderării sale poate determina acest stat să indice *expressis verbis* în tratatul de aderare categoriile de scutiri care sunt deosebit de sensibile din punct

de vedere social sau care suscită o dezbatere importantă înainte de aderare, aceasta nu ar putea totuși să susțină teza imposibilității aplicării articolului 115 din Directiva 2006/112 pentru statul membru care nu a solicitat reproducerea conținutului acestora în condițiile din Actul de aderare.

33 Republica Polonă afirmă că, în Polonia, la 1 ianuarie 1991, în conformitate cu dispozițiile din Legea din 16 decembrie 1972, se aplica o cotă redusă pentru vânzarea bunurilor, printre care se numără îmbrăcămintea și încălțămintea pentru copii. Mecanismul TVA-ului în Polonia, instituit ulterior intrării în vigoare a Legii din 8 ianuarie 1993 privind impozitul asupra bunurilor și serviciilor (Dz. U. nr. 11, punctul 50), cu modificările ulterioare, ar fi foarte apropiat de cel al Uniunii, întrucât l-ar fi imitat. Prin urmare, Republica Polonă ar fi aplicat întotdeauna o cotă redusă de 7 % pentru aceste bunuri. Republica Polonă ar îndeplini astfel condițiile de aplicare a articolului 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă și, în consecință, a articolului 115 din Directiva 2006/112, chiar dacă această dispoziție nu a fost preluată în Actul de aderare.

34 Argumentul Comisiei întemeiat pe faptul că Actul de aderare nu cuprinde dispoziții care să corespundă cu textul articolului 115 din Directiva 2006/112 pentru bunurile în cauză, deși conține dispoziții în acest sens în ceea ce privește aplicarea unei cote reduse serviciilor de restaurant și locuințelor, ar constitui un argument *a contrario*, ceea ce nu ar putea fi admis. Potrivit opiniei exprimate de Republica Polonă, din faptul că anumite dispoziții, care menționează bunuri și servicii cărora li se aplică o cotă redusă de TVA pe baza unor derogări de la dispozițiile celei de A șasea directive, au fost preluate în cadrul dispozițiilor din Actul de aderare nu se poate deduce că altor bunuri și servicii, menționate exclusiv în dispozițiile din dreptul derivat, nu li se poate aplica această cotă. Preluarea dispozițiilor din dreptul derivat în Actul de aderare nu ar putea avea decât o valoare declarativă.

35 Faptul de a refuza „noilor" state membre posibilitatea de a aplica articolul 115 din Directiva 2006/112 ar avea drept efect să avantajeze statele membre „vechi". Diferențe importante în ceea ce privește nivelul de impozitare – de ordinul a 10 % din cota de TVA – ar conduce la divergențe de prețuri între aceleași produse în diferitele state membre, ceea ce, conform considerentelor (4) și (7) ale acestei directive, ar denatura concurența intracomunitară.

36 Republica Polonă susține că menținerea unei cote reduse de TVA trebuie admisă pentru motive sociale care coincid cu obiectivele Uniunii, care urmăresc nu numai creșterea economică, ci și progresul social.

37 Astfel cum reiese din considerentul (6) al Directivei 2006/112 și din jurisprudență, obiectivul derogărilor de la dispozițiile din Directiva 2006/112 ar fi acela de a reduce cât mai mult posibil efectele negative, pentru economie și pentru societate, produse de o armonizare prea restrictivă (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Rec., p. I-6269, punctul 22, și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 24).

38 În această privință, Republica Polonă amintește că, încă din stadiul procedurii administrative, a subliniat că menținerea unei cote reduse de TVA pentru produsele în cauză este extrem de importantă din punctul de vedere al creșterii sale economice, însă mai ales din punctul de vedere al soluțiilor prin care se urmărește încurajarea efectivă a creșterii ratei natalității în Polonia.

Aprecierea Curții

39 Nu se contestă că, la expirarea termenului stabilit în avizul motivat, Republica Polonă aplica o cotă redusă de TVA de 7 % pentru bunurile în cauză și că acestea nu fac parte din categoriile de bunuri și servicii care figurează în anexa III la Directiva 2006/112, care, potrivit articolului 98 din această directivă, sunt singurele cărora li se pot aplica cotele reduse. De asemenea, nu se contestă că Actul de aderare al Poloniei nu prevede o derogare în această privință.

40 Republica Polonă susține totuși că această impozitare la o cotă redusă poate fi admisă în temeiul articolului 115 din Directiva 2006/112. Comisia susține, cu titlu principal, că această dispoziție nu este aplicabilă decât statelor care erau membre ale Comunității în momentul adoptării Directivei 92/77 și, cu titlu subsidiar, că în speță nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a articolului 115.

41 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că articolul 115 din Directiva 2006/112 este o dispoziție tranzitorie, introdusă inițial prin Directiva 92/77 în A șasea directivă, la articolul 28 alineatul (2) litera (d), care, printr-o derogare, autorizează statele membre care aveau obligația de a-și adapta sistemul de TVA la numărul și la nivelul de TVA armonizat, să mențină cotele de TVA reduse pe care le aplicau anumitor produse și servicii, cu condiția ca aceste cote să fi fost aplicate în aceste state membre la 1 ianuarie 1991. Întrucât este vorba despre un regim derogatoriu și tranzitoriu, articolul 115 din Directiva 2006/112 trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 12 iunie 2008, Comisia/Portugalia, C-462/05, Rep., p. I-4183, punctul 54).

42 În această privință, este suficient să se arate că derogarea prevăzută la articolul 115 este supusă îndeplinirii a două condiții de aplicare cumulative. Prima condiție impune ca statul membru vizat să fi aplicat, la 1 ianuarie 1991, un TVA în sensul Directivei 2006/112 sau, cel puțin, un sistem de impozitare care să prezinte aceleași

caracteristici precum sistemul comun de TVA. A doua condiție impune ca, în cadrul impozitării respective, livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la acest articol să fi fost supuse, la 1 ianuarie 1991, unei cote reduse.

43 În ceea ce privește prima condiție, Republica Polonă a indicat că nu a introdus sistemul comun de TVA în legislația sa internă decât prin Legea privind TVA-ul. Trebuie, așadar, să se verifice dacă impozitul polonez prevăzut de Legea din 16 decembrie 1972, în forma aflată în vigoare la 1 ianuarie 1991, poate, cel puțin, să fie considerat un impozit echivalent TVA-ului.

44 Trebuie amintit în această privință că principiul sistemului comun de TVA constă în aplicarea, în cazul bunurilor și al serviciilor, până la etapa comerțului cu amănuntul, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul operațiunilor care au loc în procesul de producție și de distribuție înaintea etapei de impozitare. Cu toate acestea, la fiecare operațiune, TVA-ul este exigibil numai după deducerea cuantumului TVA-ului care a fost aplicat direct asupra costului diferitelor elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor. Mecanismul deducerilor este reglementat astfel încât persoanele impozabile să fie autorizate să deducă din TVA-ul pe care îl datorează cuantumurile TVA-ului care au fost deja aplicate bunurilor sau serviciilor aferente intrărilor, iar această taxă să privească, în fiecare etapă, numai valoarea adăugată și să fie, în cele din urmă, suportată de consumatorul final (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctele 21 și 22).

45 Curtea a precizat care sunt caracteristicile esențiale ale TVA-ului. În pofida câtorva diferențe de redactare, reiese din jurisprudența sa că aceste caracteristici sunt în număr de patru, și anume, aplicarea generală a taxei în cazul tuturor operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acesteia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea taxei în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacțiilor intervenite anterior, deducerea taxei datorate de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și distribuție, astfel

încât taxa să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din urmă consumatorului (a se vedea Hotărârea Banca popolare di Cremona, citată anterior, punctul 28, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 37).

46 Este suficient ca o taxă să nu prezinte una dintre caracteristicile esențiale pentru a nu putea fi considerată echivalentă TVA-ului (a se vedea în acest sens Ordonanța din 5 februarie 2009, UAB Mechel Nemunas, C-119/08, punctul 37).

47 În speță, în ceea ce privește a doua caracteristică esențială a TVA-ului, trebuie constatat că, în timp ce TVA-ul este perceput la fiecare operațiune în etapa comercializării, iar cuantumul său este proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor furnizate (a se vedea Hotărârea KÖGÁZ și alții, citată anterior, punctul 39), din articolele 4 și 5 din Legea din 16 decembrie 1972 reiese că impozitul polonez în vigoare la 1 ianuarie 1991 era, dimpotrivă, stabilit în funcție de cifra de afaceri brută realizată de persoana impozabilă într-o anumită perioadă.

48 Întrucât impozitul polonez este astfel calculat pe baza unei cifre de afaceri periodice, nu ar fi posibil să se determine cu precizie cuantumul acestuia care s-a repercutat eventual asupra clientului cu ocazia fiecărei vânzări de bunuri, astfel încât nu s-ar îndeplini condiția proporționalității între acest cuantum și prețul perceput de persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea KÖGÁZ și alții, citată anterior, punctul 40).

49 În continuare, în ceea ce privește a patra caracteristică esențială a TVA-ului, trebuie arătat, în primul rând, că, în timp ce mecanismul TVA-ului comunitar prevede deducerea taxei datorate sau achitate pentru toate bunurile sau serviciile utilizate pentru

nevoile operațiunilor impozabile pentru ca taxa să nu fie aplicată decât valorii adăugate într-un anumit stadiu de producție sau de distribuție, reiese din informațiile furnizate de părți ca răspuns la întrebările scrise care le-au fost adresate de Curte și din dezbaterile din cadrul ședinței că Legea din 16 decembrie 1972 nu prevedea dreptul de deducere a impozitului plătit în amonte, ci autoriza numai deducerea din impozitul general aplicat cifrei de afaceri aferente ieșirilor a impozitelor aplicate în amonte anumitor materiale sau anumitor materii prime. Așadar, impozitul respectiv nu se aplica valorii adăugate bunurilor sau serviciilor, ci sumei totale a veniturilor încasate.

50 Republica Polonă susține totuși că articolul 9 din Regulamentul ministrului de finanțe din 17 aprilie 1990 (Dz. U. nr. 27, punctul 156) ar scuti, în principiu, de impozitul pe cifra de afaceri vânzarea bunurilor de aprovizionare, de investiție și de finisare.

51 Deși este, desigur, adevărat că existența unor diferențe în ceea ce privește metoda potrivit căreia este calculată deducerea impozitului deja plătit nu privează un impozit de una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului dacă astfel de diferențe sunt mai mult de ordin tehnic și nu împiedică aplicarea acestui impozit, în esență, în același mod ca și TVA-ul, situația este totuși diferită în cazul unui impozit aplicat activităților de producție într-un mod în care nu este cert că acesta este suportat de consumatorul final, precum în cazul unui impozit pe consum de tipul TVA-ului (Hotărârea Banca popolare di Cremona, citată anterior, punctul 31).

52 Or, în speță, în special din cauza jocului opac al diferitelor scutiri sau impozite în cascadă, nu există nicio certitudine că sarcina impozitului pe cifra de afaceri polonez a fost în final repercutată asupra consumatorului final într-un mod caracteristic unui impozit pe consum precum TVA-ul și nici că acesta a condus la același rezultat precum TVA-ul.

53 Reiese din aceste considerații că impozitul pe cifra de afaceri aplicabil în Polonia la 1 ianuarie 1991 nu prezenta caracteristicile esențiale ale TVA-ului.

54 Întrucât Republica Polonă nu aplica, la 1 ianuarie 1991, un TVA în sensul Directivei 2006/112 și nici un sistem de impozitare care să prezinte caracteristicile esențiale ale TVA-ului, condițiile de aplicare ale articolului 115 din Directiva 2006/112 nu sunt îndeplinite.

55 Prin urmare, Republica Polonă ar fi trebuit să aplice cota normală de TVA produselor în cauză.

56 În sfârșit, în măsura în care Republica Polonă ar intenționa să formuleze un mijloc de apărare autonom potrivit căruia aplicarea unei cote reduse de TVA bunurilor în cauză ar urmări creșterea ratei natalității în Polonia și ar contribui la accelerarea ritmului creșterii economice în spiritul strategiei de la Lisabona, este suficient să se constate că un astfel de argument de natură sociopolitică, deși poate, eventual, să justifice acordarea de către Consiliul Uniunii Europene a unei derogări prin intermediul unei modificări a Directivei 2006/112, nu poate, în schimb, din punct de vedere juridic, să justifice, în cadrul prezentei acțiuni în neîndeplinirea obligațiilor, încălcarea de către acest stat membru a dispozițiilor articolului 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

57 În aceste condiții, trebuie să se constate că, prin aplicarea unei cote reduse de TVA de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, Republica Polonă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu anexa III la această directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Polone la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Polonă a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară și hotărăște:

1) Prin aplicarea unei cote reduse de taxă pe valoarea adăugată de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, Republica Polonă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu anexa III la această directivă.

2) Obligă Republica Polonă la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături