CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 10 juin 2010[1]

I — Introduction

1. La Commission européenne conteste la transposition de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2], par la République de Pologne. Il s'agit, plus précisément, du taux réduit de TVA de 7 % pour les vêtements et les accessoires vestimentaires pour nourrissons, et pour les chaussures pour enfants. Selon la Commission, en appliquant ce taux réduit, la République de Pologne viole les dispositions combinées de l'article 98 de la directive 2006/112 et de l'annexe III de celle-ci. La République de Pologne ne nie pas l'application du taux de TVA réduit, mais considère que cela serait justifié tant pour des raisons sociopolitiques que sur la base de l'article 115 de la directive 2006/112.

2. L'élément déterminant à la solution du présent litige est principalement la question de l'application dans le temps de l'article 115 de la directive 2006/112 à la République de Pologne. Cette disposition permet aux États membres qui, au 1er janvier 1991, appliquaient un taux réduit notamment aux vêtements et aux chaussures pour enfants de continuer à appliquer un tel taux. Toutefois, la République de Pologne n'était membre de la Communauté européenne ni à la date prévue à l'article 115 de la directive 2006/112 ni lors de l'adoption de la réglementation antérieure correspondante dans la sixième directive[3]. Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si la République de Pologne peut néanmoins se fonder sur cet article et continuer à appliquer une disposition spéciale existant au 1er janvier 1991, ou bien alors si ce sont uniquement les dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112 ainsi que de l'article 128 de cette même directive et les règles adoptées dans l'acte d'adhésion qui sont pertinentes.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — JO L 347, p. 1.

3 — Cette réglementation se trouvait auparavant à l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388 (rapprochement des taux de TVA) (JO L 316, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

II — Cadre juridique

A — *Droit de l'Union*

1. Acte d'adhésion de 2003

3. L'article 24 de l'acte d'adhésion de 2003 [4] énonce:

«Les mesures énumérées dans la liste figurant aux annexes V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII et XIV du présent acte sont applicables en ce qui concerne les nouveaux États membres dans les conditions définies par lesdites annexes.»

4. L'annexe XII de l'acte d'adhésion contient la liste de l'acquis communautaire concernant la République de Pologne. Le chapitre 9 — «Fiscalité» —, point 1, de cette annexe déclare applicables les règles relatives au système commun de TVA:

«31977 L 0388: Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 145, p. 1), telle que modifiée en dernier lieu par:

— 32002 L 0038: Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 (JO L 128, p. 41).

a) Par dérogation à l'article 12, paragraphe 3, point a), de la directive 77/388/CEE, la Pologne peut: i) appliquer une exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur aux livraisons de certains livres et périodiques, jusqu'au 31 décembre 2007, et ii) maintenir un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée d'au moins 7 % pour la prestation de services de restauration, jusqu'au 31 décembre 2007 ou jusqu'à la fin de la période transitoire visée à l'article 28 terdecies de la directive, la date retenue étant la date la plus proche.

b) Par dérogation à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la directive 77/388/CEE, la Pologne peut continuer à appliquer: i) un taux réduit de taxe sur la

4 — Acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque, et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 2003, L 236, p. 33).

valeur ajoutée de 3 % minimum aux produits alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion toutefois des boissons alcoolisées) destinés à la consommation humaine et animale; aux animaux vivants, aux semences, aux végétaux et aux ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation d'aliments; aux produits normalement destinés à être utilisés comme compléments ou comme substituts alimentaires; et aux livraisons de biens et aux prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, à l'exclusion, toutefois, des biens d'équipement, tels que les machines ou les bâtiments, visées aux points 1 et 10 de l'annexe H de la directive, et ce jusqu'au 30 avril 2008, et ii) un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 7 % minimum sur la fourniture de services de construction, de rénovation et de transformation des habitations non fournis dans le cadre d'une politique sociale, à l'exclusion des matériaux de construction, et à la livraison, avant la première occupation, de bâtiments résidentiels ou de parties de bâtiments résidentiels visés à l'article 4, paragraphe 3, point a), de la directive, et ce jusqu'au 31 décembre 2007.

c) Aux fins de l'application de l'article 28, paragraphe 3, point b), de la directive 77/388/CEE, la Pologne peut continuer à exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée les transports internationaux de personnes visés au point 17 de l'annexe F de la directive, jusqu'à ce que la condition prévue à l'article 28, paragraphe 4, de la directive soit remplie ou tant que la même exonération est appliquée par l'un des États membres actuels, la date retenue étant la plus proche.»

2. Directive 2006/112

5. L'article 96 de la directive 2006/112 énonce:

«Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.»

6. L'article 97, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit que, à partir du 1er janvier 2006 et jusqu'au 31 décembre 2010, le taux normal ne peut être inférieur à 15 %.

7. L'article 98, paragraphes 1 et 2, de ladite directive est libellé comme suit:

«1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[…]»

8. Conformément à l'article 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112, les taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 %.

9. Le chapitre 4 du titre VIII de la directive 2006/112 (articles 109 à 122) fixe les conditions dans lesquelles les États membres peuvent appliquer, tant que le régime définitif n'a pas été introduit au niveau communautaire, une exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur dérogeant aux règles générales ou des taux réduits de TVA.

10. Conformément à l'article 114, paragraphe 1, de la directive 2006/112:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1993, ont été obligés d'augmenter de plus de 2 % leur taux normal en vigueur au 1er janvier 1991 peuvent appliquer un taux réduit inférieur au minimum […] aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III […].

En outre, les États membres visés au premier alinéa peuvent appliquer un tel taux […] aux vêtements et chaussures pour enfants et au logement.»

11. Aux termes de l'article 115 de la directive 2006/112:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1991, appliquaient un taux réduit […] aux vêtements et chaussures pour enfants et au logement peuvent continuer à appliquer un tel taux à la livraison de ces biens ou à la prestation de ces services.»

12. L'article 115 de la directive 2006/112 reprend littéralement la disposition prévue à l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive, telle que modifiée par la directive 92/77 [5].

13. Le chapitre 5 du titre VIII, intitulé «Dispositions temporaires», de la directive 2006/112 contient, aux articles 123 à 130, des dispositions autorisant certains États membres ayant adhéré à l'Union européenne le 1er mai 2004 à appliquer une exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur aux livraisons de certains biens ainsi qu'à appliquer un taux réduit de TVA à certains biens.

5 — Citée à la note 3.

14. Se fondant sur les dispositions de l'acte d'adhésion, l'article 128 de la directive 2006/112 prévoit les dispositions particulières suivantes pour la République de Pologne:

«1. La Pologne peut appliquer une exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur aux livraisons de certains livres et périodiques spécialisés jusqu'au 31 décembre 2007.

2. La Pologne peut continuer à appliquer un taux réduit d'au moins 7 % à la prestation de services de restauration, jusqu'au 31 décembre 2007 ou jusqu'à l'introduction du régime définitif visé à l'article 402, la date retenue étant la date la plus proche.

3. La Pologne peut continuer à appliquer un taux réduit d'au moins 3 % aux livraisons de produits alimentaires visées au point 1 de l'annexe III, jusqu'au 30 avril 2008.

4. La Pologne peut continuer à appliquer un taux réduit d'au moins 3 % aux livraisons de biens et prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, à l'exclusion, toutefois, des biens d'équipement, tels que les machines ou les bâtiments, visées au point 11 de l'annexe III, jusqu'au 30 avril 2008.

5. La Pologne peut continuer à appliquer un taux réduit d'au moins 7 % à la fourniture de services de construction, de rénovation et de transformation des habitations non fournis dans le cadre d'une politique sociale, à l'exclusion des matériaux de construction, et à la livraison, avant la première occupation, de bâtiments résidentiels ou de parties de bâtiments résidentiels visés à l'article 12, paragraphe 1, point a), jusqu'au 31 décembre 2007.»

B — *Droit national*

15. Conformément à l'article 41 de la loi du 11 mars 2004 sur la TVA (ci-après dénommée la «loi polonaise sur la TVA»), le taux normal de la TVA s'élève à 22 %, avec certaines réserves. En revanche, l'article 41, paragraphe 2, de ladite loi prévoit que le taux s'élève à 7 % pour les biens et les services visés à son annexe III.

16. L'annexe III de la loi susmentionnée indique en 45e position les «articles vestimentaires et accessoires de mode pour bébés» et en 47e position les «chaussures pour enfants».

III — La procédure précontentieuse et les conclusions des parties

17. Le 23 mars 2007, la Commission a adressé à la République de Pologne une lettre de

mise en demeure. Dans celle-ci, elle exposait que la Pologne appliquait un taux de TVA réduit aux vêtements et aux accessoires vestimentaires pour nourrissons et aux chaussures pour enfants, en violation des dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112.

18. Par lettre du 22 mai 2007, la République de Pologne est revenue sur les faits. Dans la mesure où les moyens de défense exposés dans la réponse de la République de Pologne n'ont pas convaincu la Commission, cette dernière lui a adressé un avis motivé daté du 1er février 2008, l'invitant à respecter les obligations de droit communautaire dans un délai de deux mois.

19. Le 31 mai 2008, la République de Pologne a transmis sa réponse à l'avis motivé. La Commission a maintenu sa thèse et a introduit le présent recours par un courrier du 2 février 2009, enregistré au greffe de la Cour le 3 février 2009, dans lequel elle conclut:

— constater que, en appliquant un taux réduit de TVA de 7 % aux livraisons, à l'importation et à l'acquisition intracommunautaire d'articles vestimentaires et d'accessoires de mode pour bébés ainsi que de chaussures pour enfants au titre de l'article 41, paragraphe 2, de la loi polonaise sur la TVA, lu en liaison avec les positions 45 et 47 de son annexe nº 3, la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112;

— condamner la République de Pologne aux dépens.

20. La République de Pologne conclut au rejet du recours et à condamner la Commission aux dépens.

IV — Analyse

21. Aux termes de l'article 96 de la directive 2006/112, les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

22. Dérogeant à cela, l'article 98 de la directive 2006/112 permet l'application d'un ou de deux taux réduits aux livraisons de biens et de prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de ladite directive. La livraison de vêtements et d'accessoires vestimentaires pour nourrissons et de chaussures pour enfants (ci-après les «produits concernés») taxée au taux réduit de 7 % est incontestablement non mentionnée dans la liste de

l'annexe III. Par conséquent, l'article 98 de la directive ne permet pas de soumettre la livraison des produits concernés à un taux réduit.

23. Toutefois, la République de Pologne se fonde sur l'article 115 de la directive 2006/112. Selon cette disposition, tous les États membres qui, au 1er janvier 1991, appliquaient un taux réduit aux vêtements et aux chaussures pour enfants et au logement peuvent continuer à appliquer un tel taux.

24. La Commission refuse l'application de cette disposition à la République de Pologne. Elle fait observer que la disposition transitoire avait été introduite initialement dans la sixième directive en tant qu'article 28, paragraphe 3, sous b), par la directive 92/77 et qu'elle ne s'adressait qu'aux États qui faisaient déjà partie de la Communauté au moment de l'adoption de la directive 92/77. La Commission ajoute que les dispositions dérogatoires iraient à l'encontre de l'objectif d'harmonisation de la directive et devraient, par conséquent, faire l'objet d'une interprétation stricte. Les États membres ayant adhéré ultérieurement ne pourraient se prévaloir des dérogations que si leur application était prévue dans l'acte d'adhésion. L'acte d'adhésion de 2003 ne permettrait pas à la République de Pologne d'appliquer un taux de TVA réduit dérogeant au système général d'un taux de TVA pour la livraison des produits concernés en l'espèce.

25. En revanche, la République de Pologne considère que le libellé de l'article 115 de la directive 2006/112 n'interdit pas une application à la République de Pologne. Si l'on excluait l'application de cette disposition à la République de Pologne, il en résulterait une discrimination par rapport aux autres États membres. Par ailleurs, l'application de cette disposition dérogatoire serait justifiée par des considérations sociopolitiques.

A — *Application de la disposition à la République de Pologne*

26. L'article 24 de l'acte d'adhésion, portant le titre «Mesure transitoire», énonce: «les mesures énumérées dans la liste figurant aux annexes […] XII […] du présent acte sont applicables en ce qui concerne les nouveaux États membres dans les conditions définies par lesdites annexes».

27. L'annexe XII, chapitre 9 («Fiscalité»), point 1, mentionne notamment la sixième directive 77/388 telle que modifiée en dernier lieu par la directive 2002/38. Cela inclut également l'ensemble des modifications apportées à la directive entre 1997 et 2002. Le point 1, sous a) à c), énumère les dérogations à la sixième directive, à savoir aux articles 12, paragraphe 3, sous a), et 28, paragraphe 3, sous b), qui sont applicables à la République de Pologne. L'acte sur les conditions d'adhésion ne

mentionne pas de dérogations à l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive.

28. En l'absence de limite ou de réserve spécifiques, l'État adhérent accepte l'*ensemble* des droits et des obligations résultant de l'*acquis communautaire* [6]. Par conséquent, les dispositions dérogatoires telles que l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive et/ou l'article 115 de la directive 2006/112 sont en principe applicables aux États membres ayant adhéré en 2004, dans la mesure où l'acte d'adhésion n'a pas prévu de réglementation particulière. Il n'en va pas de même pour les produits concernés.

29. Cet argument ne saurait être infirmé par le fait que, au moment de l'adoption de la directive 92/77, qui a introduit initialement la disposition en cause, la République de Pologne n'était pas membre de la Communauté. En effet, les règles relatives à la reprise de l'acquis communautaire dans l'acte d'adhésion ont précisément pour objectif d'étendre à un nouvel État membre l'application des actes qui ont été adoptés avant son adhésion. Il n'apparaît pas non plus que la directive 92/77 ait été exclue d'une manière ou d'une autre de l'acquis communautaire repris par la République de Pologne du fait de son adhésion.

30. Par contre, la Commission semble déduire de l'article 24 de l'acte d'adhésion en lien avec les dispositions de ladite annexe que seul le régime normal de la sixième directive est devenu partie intégrante de l'acquis communautaire repris. Les dispositions particulières n'auraient été reprises que dans la mesure où elles auraient été mentionnées dans l'annexe, et ce sous la forme de l'adaptation qui y est prévue.

31. Toutefois, ni le libellé ni l'économie des dispositions de l'acte d'adhésion ne donnent des éléments permettant de fonder cette interprétation. En revanche, l'annexe XII, chapitre 9 «Fiscalité», point 1, sous a) à c), de l'acte d'adhésion prévoit expressément des dérogations à ces exceptions de la sixième directive. Cette technique réglementaire se fonde sur la prémisse que les dérogations s'appliquent en principe aux États adhérents. Cela est également souligné par le libellé de l'annexe XII, chapitre 9, point 1, sous c), de l'acte d'adhésion, qui énonce: «*Aux fins de l'application de l'article 28*, la Pologne peut continuer à exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée les transports internationaux de personnes […]» (soulignement ajouté).

32. Si, en revanche, les dispositions dérogatoires n'étaient pas applicables ab initio aux nouveaux États membres, alors elles ne devraient pas être modifiées dans l'acte d'adhésion. Il conviendrait alors d'introduire de nouvelles dérogations en faveur des États adhérents.

6 — Point 6 des conclusions de l'avocat général Tesauro du 7 mai 1991 dans l'affaire Commission/Espagne (arrêt du 17 octobre 1991, C-35/90, Rec. p. I-5073).

33. Pour des motifs tenant à la sécurité juridique, on ne peut en aucun cas déduire du silence de l'acte d'adhésion la non-application aux États adhérents de certaines dispositions de la sixième directive qui, selon leur libellé, sont applicables sans restriction. Dès lors, par souci de clarté, l'acte d'adhésion aurait dû non seulement mentionner les dérogations modifiées qui sont applicables, mais également toutes les dérogations qui, dans leur ensemble, ne devaient pas s'appliquer aux États adhérents.

34. Enfin, pour appuyer son argumentation, la Commission se réfère également à la réglementation relative à la taxation réduite des logements. La taxation des prestations de services, en lien avec la construction, la rénovation et la transformation de logements, est, s'agissant de la République de Pologne, régie par l'annexe XII, chapitre 9, point 1, sous b), de l'acte d'adhésion et par l'article 128, paragraphe 5, de la directive 2006/112. Par ailleurs, l'article 115 de ladite directive permettrait aux États membres d'appliquer un taux réduit pour les logements qui auraient utilisé un tel avantage au 1er janvier 1991. Si cette disposition était également applicable aux États adhérents ultérieurement, alors il y aurait, pour la République de Pologne, un double fondement juridique à la réduction de la taxe.

35. Toutefois, je ne suis pas convaincue par cet argument.

36. L'article 128 de la directive 2006/112 prévoit une règle spéciale pour la République de Pologne, qui déroge à la règle générale prévue à l'article 115, dérogation qui s'applique à la place de l'article 115 en ce qui concerne l'application du taux réduit pour la construction de logements. Tandis que l'article 115 de la directive 2006/112 permet effectivement l'application d'un taux réduit au logement sans aucune limitation dans le temps, dans la mesure où ce taux était applicable au 1er janvier 1991, la règle spéciale prévue dans l'acte d'adhésion qui a été reprise à l'article 128 de la directive 2006/112 limite, d'une part, l'application d'un taux réduit au 31 décembre 2007. D'autre part, la dérogation prévue pour la République de Pologne est modifiée en l'article 128, en ce sens qu'elle n'est pas liée à l'existence d'une réduction au 1er janvier 1991, mais s'applique également aux taux réduits adoptés ultérieurement.

37. Dans la mesure où, contrairement au logement, il n'existe pas de réglementation spécifique pour la livraison de vêtements et de chaussures pour enfants, la dérogation prévue à l'article 115 de la directive 2006/112 demeure applicable telle quelle à tous les États membres. Si les parties contractantes avaient voulu également modifier l'application de cette disposition pour la République de Pologne ou même l'exclure totalement, il aurait été nécessaire de prévoir une disposition appropriée dans l'acte d'adhésion.

38. Par conséquent, l'acquis communautaire repris par la République de Pologne lors de son adhésion comprend également la dérogation prévue à l'article 115 de la directive 2006/112.

39. Toutefois, la question se pose de savoir s'il résulte du contenu et de la finalité de l'article 115 que cette disposition n'est pas applicable à un État se trouvant dans la situation de la République de Pologne au motif qu'au 1er janvier 1991 il n'était pas encore un membre de la Communauté.

40. Toutefois, ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt Optimus-Telecomunicações, en cas d'adhésion, un renvoi à une date prévue dans le droit de l'Union, en l'absence d'une disposition contraire dans l'acte d'adhésion ou dans un autre acte communautaire, vaut également pour l'État adhérent, même si cette date est antérieure à celle de cette adhésion [7].

41. Comme nous l'avons déjà exposé, l'acte d'adhésion ne contient aucun élément selon lequel l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive (et/ou l'article 115 de la directive 2006/112) ne s'appliquerait pas pour les États adhérents.

42. De plus, le libellé même des dispositions citées ne permet pas de conclure différemment. Selon celui-ci, les États membres qui ont déjà appliqué au 1er janvier 1991 un taux réduit sur les produits concernés peuvent continuer à l'appliquer. Cette disposition ne requiert pas que l'État membre en cause devait déjà être un État membre à la date de référence du 1er janvier 1991, et cela malgré le fait qu'ailleurs la directive 2006/112 fait usage d'une telle précision de calendrier ne visant que les États membres à un moment donné [8]. L'absence d'une telle précision plaide pour la thèse selon laquelle l'article 115 est applicable aux États membres n'ayant adhéré que plus tard à l'Union européenne, dans la mesure où ils ont appliqué une telle règle en ce qui concerne la date de référence.

43. Dans le cadre d'une interprétation littérale, la disposition est également applicable à la République de Pologne. Si le libellé d'une disposition de droit de l'Union est clair et s'il ne résulte des différentes versions linguistiques aucune possibilité d'interprétation contradictoire, une interprétation littérale constitue un indice sérieux du sens exact de la disposition [9].

7 — Arrêt du 21 juin 2007 (C-366/05, Rec. p. I-4985, point 32).

8 — Voir article 379, paragraphe 1, de la directive 2006/112 basé sur l'annexe XV, partie IX, point 2, sous m), de l'acte d'adhésion de la République d'Autriche, de la République de Finlande et du Royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, et JO 1995, L 1, p. 1).

9 — Voir point 45 des conclusions de l'avocat général Sharpston du 25 janvier 2007 dans l'affaire Optimus-Telecomunicações (précitée à la note 7).

44. Toutefois, en ce qui concerne l'application de la disposition à la République de Pologne, le résultat actuel de l'interprétation doit également s'apprécier à la lumière de l'objectif de la directive poursuivi par le législateur communautaire consistant à créer un système uniforme de TVA.

45. Ainsi que la Cour l'a jugé à plusieurs reprises [10], les dispositions de la sixième directive désignant des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque livraison de biens ou prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti en tant que tel sont d'interprétation stricte.

46. À cet égard, l'article 115 de la directive 2006/112 constitue une dérogation qui perpétue une situation contraire à l'objectif de la directive, à savoir l'application d'un taux de TVA réduit à d'autres opérations que celles prévues par la directive. Par conséquent, il est douteux que les appréciations prises par la Cour dans l'arrêt Optimus-Telecomunicações [11] en ce qui concerne la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [12], puissent être comme telles transposées aux circonstances de l'espèce. En effet, cette affaire, contrairement à la présente espèce, avait trait à la situation juridique existant à une date de référence antérieure à l'adhésion pour aboutir à une situation juridique plus proche de l'objectif d'harmonisation de la directive.

47. Toutefois, même une interprétation étroite de la disposition n'empêche pas son application à la République de Pologne. La directive se fonde sur une procédure par étapes, puisque l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires entraîne dans les États membres des modifications de leur structure fiscale et des conséquences sensibles dans les domaines budgétaire, économique, et social [13]. De même, d'autres États membres peuvent actuellement appliquer un taux réduit sur les produits concernés, en sorte que l'objectif d'harmonisation complète n'est, en tout état de cause, pas encore atteint à ce jour, indépendamment d'une application de la disposition à la République de Pologne.

48. Par ailleurs, l'application des dérogations à la République de Pologne est également suggérée par la finalité et l'esprit de celles-ci: en dépit des progrès de l'harmonisation, les citoyens des États membres doivent continuer à pouvoir profiter de certains avantages

10 — Arrêts du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 34); du 8 mai 2003, Commission/France (C-384/01, Rec. p. I-4395, point 28); du 1er décembre 2005, Ygeia (C-394/04, et C-395/04, Rec. p. I-10373, points 15 et 16), et du 6 juillet 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec. p. I-6269, point 23).

11 — Précité à la note 7.

12 — JO L 249, p. 25, telle que modifiée par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985 (JO L 156, p. 23).

13 — Voir sixième considérant de la directive 2006/112.

sociaux auxquels ils se sont accoutumés. La directive autorise expressément le maintien de cette situation contraire en soi au système harmonisé afin d'éviter des troubles sociaux.

49. La suppression immédiate du taux réduit appliqué aux vêtements et aux chaussures pour enfants aurait conduit à une augmentation sensible de la charge fiscale pour les familles avec enfants. Pour éviter cela, il a été accordé en 1992 aux États membres de pouvoir maintenir la réduction de la TVA sur la livraison de ces produits motivée par des considérations sociopolitiques qui existait à la date de référence. Au moment de son adhésion, la République de Pologne se trouvait dans une situation comparable à celle de ces États qui étaient déjà membres de la Communauté en 1992.

50. Il est exact que cette conséquence entraîne éventuellement un avantage concurrentiel pour les opérateurs économiques polonais, dans la mesure où leurs opérations sont avantagées fiscalement. Pourtant, leur situation ne distingue pas de ce point de vue des assujettis dans les autres États membres qui avaient déjà appliqué une réduction en 1991. La non-application de l'exception aux États ayant adhéré ultérieurement conduirait précisément à une inégalité de traitement de ces États. Ils seraient, en principe, soumis à une harmonisation plus forte que ceux qui étaient déjà des membres au moment de l'adoption de la disposition.

51. Selon la Commission, cette harmonisation renforcée est justifiée en ce qui concerne les nouveaux États membres, parce que ces derniers ont repris l'acquis communautaire à un stade ultérieur. L'application de la disposition particulière aux États membres adhérant en 2004 réduirait le degré d'harmonisation atteint.

52. Toutefois, dans la mesure où, depuis le 1^er janvier 1991, la Pologne a appliqué un taux de TVA réduit aux produits concernés, elle se trouve dans la même situation que les anciens États membres, la seule différence étant que cette taxation polonaise reposait, tout d'abord, uniquement sur le droit interne, alors que les anciens États membres pouvaient continuer à appliquer leur réglementation correspondante en raison de l'autorisation donnée par la directive. Dans ces circonstances, l'application de l'article 115 de la directive 2006/112 à la République de Pologne ne conduit ni à une diminution du degré d'harmonisation ni à une harmonisation renforcée, mais elle maintient simplement le statu quo.

53. Même s'il apparaît souhaitable de supprimer les nombreuses dérogations que permet la directive, toutefois, cette suppression devrait alors toucher chaque État membre de la même manière s'il se trouve dans une

situation comparable en vertu d'éventuelles réglementations anciennes.

54. Par conséquent, il y a lieu de constater à ce stade que l'article 115 de la directive 2006/112 accorde également à la Pologne le droit de continuer à appliquer un taux réduit de TVA aux livraisons de vêtements et d'accessoires vestimentaires pour nourrissons et de chaussures pour enfants si elle l'appliquait déjà au 1er janvier 1991.

1. Situation visée par l'article 115 de la directive 2006/112

55. Par conséquent, il convient d'examiner si les conditions qu'impose l'article 115 de la directive 2006/112 pour l'application d'un taux réduit de TVA aux importations des produits concernés sont effectivement réunies en Pologne.

56. La Commission n'a pas pris position sur cette question dans sa requête — pas même à titre subsidiaire.

57. Dans son mémoire en défense, le gouvernement polonais a exposé que, en vertu des dispositions de la loi du 16 décembre 1972 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, un taux réduit s'appliquait pour les vêtements et chaussures pour enfants. Le mécanisme de la TVA instauré depuis l'entrée en vigueur de la loi du 8 janvier 1993 relative à la taxe sur les biens et services se serait calqué sur le système communautaire de la TVA. En application de ces dispositions, la Pologne a continuellement appliqué un taux de 7 % sur les produits concernés.

58. La Commission a renoncé à présenter un mémoire en réplique, parce que la défenderesse n'aurait pas exposé de nouveaux arguments et que la Commission aurait déjà examiné l'ensemble des moyens déjà exposés. Par conséquent, les arguments de la République de Pologne pourraient être considérés comme acceptés par la Commission. Tout argument ultérieur de la Commission devrait, dès lors, être rejeté en tant que moyen tardif en vertu de l'article 42, paragraphe 2, du règlement de procédure.

59. Toutefois, la Cour est tenue également d'examiner la pertinence des moyens de défense soulevés par le gouvernement polonais, même si la Commission n'a pas contesté ces derniers. Dans ce cadre, pour obtenir des éclaircissements relatifs à la situation juridique existant en Pologne depuis le 1er janvier 1991, la Cour a demandé aux deux parties de répondre par écrit à la question de savoir si les conditions d'application de l'article 115 de la directive 2006/112 étaient réunies en Pologne. Elles devaient notamment expliquer dans quelle mesure la taxe perçue en Pologne au 1er janvier 1991 pouvait être considérée comme de la TVA au sens de l'article 115 de

ladite directive et si, à l'époque, un taux réduit était applicable pour les produits concernés.

60. Les éclaircissements donnés par le gouvernement polonais et par la Commission dans le cadre de cette mesure d'instruction ordonnée par la Cour ne peuvent être considérés comme des moyens tardifs au titre de l'article 42, paragraphe 2, du règlement de procédure et, par conséquent, doivent être pris en compte dans le cadre de l'examen qui suit de la pertinence des moyens de défense du gouvernement polonais.

61. Par conséquent, il convient d'examiner premièrement si la taxe polonaise sur le chiffre d'affaires prélevée le 1er janvier 1991 pour la livraison des produits concernés avait le caractère d'une TVA au sens de la directive 2006/112. Deuxièmement, il convient de vérifier si un taux réduit a été appliqué depuis cette date de référence.

B — *Sur le caractère de TVA de la taxe en cause au sens de la directive*

62. Dans sa jurisprudence relative à l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive (devenu l'article 401 de la directive 2006/112), la Cour a développé les éléments essentiels suivants, qui sont caractéristiques pour le système commun de la TVA [14]:

— application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services;

— fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit;

— perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment;

— déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur.

63. Dès lors qu'un prélèvement national est dépourvu de l'une de ces caractéristiques, l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive ne s'oppose pas à l'introduction d'un tel prélèvement aux cotés de la TVA [15].

14 — Arrêts du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373, point 28), et du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 et C-312/06, Rec. p. I-8463, point 37).

15 — Arrêts Banca popolare di Cremona (précité à la note 14, point 27), et KÖGÁZ e.a. (précité à la note 14, point 36).

64. Toutefois, cette conclusion doit être examinée dans le cadre de la règle prévue à l'article 33, paragraphe 1. La finalité de cette disposition est d'exclure toute distorsion de concurrence et toute atteinte au fonctionnement du marché intérieur qui apparaîtraient si, à coté de la TVA harmonisée, un prélèvement national était institué avec les mêmes caractéristiques — et donc parallèlement à un TVA [16].

65. En revanche, l'application de l'article 115 de la directive 2006/112 à un État membre qui se trouve dans la situation de la République de Pologne est subordonnée uniquement à l'exigence que la taxation des vêtements et des chaussures pour enfants constitue une taxe sur la consommation analogue à la TVA harmonisée et que l'avantage social qui résulte du taux réduit de cette taxe ait, en conséquence, une signification comparable pour le consommateur à la perception de la TVA au sens de la directive 2006/112 à un taux réduit.

66. Par conséquent, il doit s'agir d'une taxe générale sur la livraison des produits concernés dont le montant est fixé proportionnellement au prix et qui est, en fin de compte, à la charge du consommateur. En revanche, savoir si et de quelle manière la neutralité de la taxe est garantie aux différents stades commerciaux avant la livraison au consommateur final n'a pas une signification décisive.

16 — Voir, en ce sens, arrêts précités Banca popolare di Cremona (points 21 et 24) et KÖGÁZ (points 29 et 33).

67. Dans cette mesure, il résulte, des informations relatives à la situation juridique en Pologne dont a disposé la Cour à la suite des réponses écrites à sa question et de la procédure orale, que la taxe sur le chiffre d'affaires perçue au 1er janvier 1991 constitue une taxe générale qui a été déterminée d'après la valeur de la prestation. Il est exact qu'à cet égard le prélèvement de la taxe se fondait sur deux lois — une relative à la taxation des prestations des entreprises publiques et l'autre relative à la taxation des prestations des entreprises privées. Toutefois, la taxe était établie de la même manière dans les deux cas.

68. Le fait que la Commission ait contesté que certaines livraisons n'étaient pas soumises à la taxe, comme les activités artistiques ou scientifiques, ne porte pas atteinte au caractère général de celle-ci. En effet, la directive 2006/112 prévoit également de nombreuses exonérations pour des motifs sociopolitiques.

69. De plus, il n'est pas pertinent de souligner dans ce contexte que ce n'est qu'en 1993 qu'un système de TVA a été introduit en Pologne qui, conformément au système de la directive, garantissait la neutralité fiscale des transactions intermédiaires jusqu'à la livraison au consommateur final par un mécanisme de déduction de la taxe payée au stade antérieur. Auparavant, la Pologne a appliqué un système d'exonération des prestations en amont afin d'éviter un cumul de la TVA à différents niveaux de la chaîne commerciale.

70. Comme nous l'avons déjà exposé, l'appréciation de l'avantage fiscal se fonde uniquement sur le point de vue du consommateur final. Pour ce dernier, il est indifférent de savoir quelle technique réglementaire veille à ce qu'il soit tenu de payer une taxe qui soit proportionnelle à la valeur ajoutée qui a été apportée au produit dans la chaîne de valeur. Par ailleurs, la directive permet également aux États membres d'appliquer dans certains cas certaines dérogations du mécanisme général de déduction de la taxe payée à un stade antérieur [17].

71. Par ailleurs, il convient d'examiner si un taux réduit a été appliqué à la livraison des produits concernés en l'espèce depuis le 1er janvier 1991.

72. Il résulte des informations disponibles que les livraisons en cause étaient, tout d'abord, totalement exonérées de la taxe puis, entre le 4 mai et le 16 décembre 1992, ont été soumises à un taux de 5 %, et depuis lors à un taux de 7 %. Au même moment, le taux normal était respectivement de 20 et de 22 %.

73. À cet égard, il convient, tout d'abord, de constater que l'application d'une exonération fiscale peut être assimilée également dans un sens plus étendu à une taxation à un taux réduit à zéro. La directive elle-même assimile le «zero-rating» connu dans certains États membres, et donc l'exonération avec droit de déduction de la taxe payée à un stade antérieur, à l'application d'un taux réduit qui est inférieur au taux minimal prévu par la directive [18]. Par conséquent, l'exonération de la taxation des vêtements et des accessoires vestimentaires pour nourrissons et des chaussures pour enfants en vigueur en Pologne au 1er janvier 1991 peut être considérée comme une application d'un taux réduit au sens de l'article 115 de la directive 2006/112 [19].

74. De plus, le recours à l'article 115 de la directive 2006/112 n'est pas exclu par le fait que la Pologne n'a pas appliqué en permanence un taux réduit de la même importance, mais a plutôt augmenté en deux étapes le taux de 0 % aux 7 % actuels.

75. Dans ce contexte, la Cour a jugé que toute mesure nationale adoptée postérieurement à une date de référence fixée par le droit

17 — Voir, notamment, articles 175, paragraphe 2, second alinéa, 180 et 372 de la directive 2006/112.

18 — Voir, notamment, article 28, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive et articles 110 et 113 de la directive 2006/112. S'agissant de la notion de «zero-rating», voir points 22 et 23 de nos conclusions du 4 mai 2006 dans l'affaire Talacre Beach Caravan Sales (précitée à la note 10) et point 27 de nos conclusions du 13 décembre 2007 dans l'affaire Marks & Spencer (arrêt du 10 avril 2008, C-309/06, Rec. p. I-2283).

19 — À cette époque, comme nous l'avons déjà exposé, aucun mécanisme de déduction de la taxe payée à un stade antérieur n'était encore appliqué en Pologne. Toutefois, la multiplication de la charge fiscale était garantie par une exonération des prestations en amont, en sorte qu'il existe également dans cette mesure une comparaison avec le «zero-rating».

de l'Union n'est pas, de ce seul fait, automatiquement exclue du régime dérogatoire institué par l'acte communautaire en cause [20]. Lorsqu'un État membre modifie après la date de référence le champ des exclusions existantes en limitant ces dernières et en se rapprochant, par là même, de l'objectif de la directive 2006/112, cette réglementation est en fait couverte par la dérogation sur laquelle elle se fonde [21].

76. Par conséquent, aucune objection ne peut être soulevée si la Pologne a réduit l'importance de la réduction depuis 1991 et a continué à rapprocher la taxation du taux normalement prévu par la directive pour les transactions en cause.

77. En conclusion, il y a lieu de constater que, en vertu de l'article 115 de la directive 2006/112, la Pologne est en droit d'appliquer un taux de 7 % aux livraisons de vêtements et d'accessoires vestimentaires pour nourrissons et de chaussures pour enfants. Par conséquent, le recours de la Commission par lequel celle-ci reproche à la République de Pologne de violer l'article 98 de la directive 2006/112 est dépourvu de pertinence.

V — Dépens

78. En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, la partie qui succombe est condamnée aux dépens s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé en ces moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens conformément à la demande de la République de Pologne.

20 — Arrêt du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, Rec. p. I-3251, point 85), avec renvoi à l'arrêt du 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rec. p. I-4051, point 41).

21 — Voir, en ce sens, arrêt Puffer (précité à la note 20, point 85) et référence aux arrêts du 14 juin 2001, Commission/France (C-345/99, Rec. p. I-4493, point 44), et du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81, point 45), relatifs à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Voir, en outre, arrêt du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921, points 35 et 37).

VI — Conclusion

79. Par conséquent, nous proposons à la Cour de statuer comme suit:

«1) Le recours est rejeté.

2) La Commission européenne est condamnée aux dépens.»