CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JULIANE KOKOTT prezentate la 10 iunie 2010 [1]

I — Introducere

1. Comisia critică transpunerea de către Polonia a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva 2006/112"). Este vorba în special despre cota redusă de TVA de 7 % pentru îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și încălțăminte pentru copii. În opinia Comisiei, aplicarea de către Republica Polonă a acestei cote reduse de TVA încalcă articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu anexa III la această directivă. Polonia nu contestă aplicarea cotei reduse de TVA, însă consideră că această cotă este justificată atât pentru motive de politică socială, cât și în temeiul articolului 115 din Directiva 2006/112.

2. Elementul decisiv pentru soluționarea litigiului este în principal aplicarea în timp a articolului 115 din Directiva 2006/112 în privința Poloniei. Articolul 115 din Directiva 2006/112 permite statelor membre care, la 1 ianuarie 1991, aplicau o cotă redusă, printre altele, îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii să continue aplicarea acestei cote. Însă Polonia nu era încă membră a Comunității Europene nici la data prevăzută la articolul 115 din Directiva 2006/112 și nici în momentul includerii reglementării anterioare corespunzătoare în A șasea directivă [3]. Aspectul în litigiu este dacă Polonia se poate întemeia pe această dispoziție și dacă poate continua să aplice un regim special care era în vigoare la 1 ianuarie 1991, ori dacă prezintă relevanță doar articolul 98 coroborat cu anexa III, precum și articolul 128 din Directiva 2006/112 și normele adoptate în Actul de aderare.

1 — Limba originală: germana.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 — Această reglementare se regăsea anterior la articolul 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea Directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE (apropierea cotelor TVA), denumită în continuare „A șasea directivă".

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

1. Actul de aderare din 2003

3. Articolul 24 din Actul de aderare din 2003 [4] are următorul cuprins:

„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."

4. Anexa XII la Actul de aderare cuprinde lista acquis-ului comunitar referitor la Polonia. Punctul 1 al capitolului 9, intitulat „Fiscalitate", din această anexă prevede aplicarea următoarelor norme privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

„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, 13.6.1977, p. 1), modificată ultima dată de:

— 32002 L 0038: Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7.5.2002 (JO L 128, 15.5.2002, 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

4 — Actul privind condițiile de aderare 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).

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, pînă 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."

2. Directiva 2006/112

5. Articolul 96 din Directiva 2006/112 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."

6. Articolul 97 alineatul (1) din Directiva 2006/112 stabilește că, de la 1 ianuarie 2006 până la 31 decembrie 2010, cota standard nu poate fi mai mică de 15%.

7. Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 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.

[…]”

8. Potrivit 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 %.

9. Capitolul 4 din titlul VIII al Directivei 2006/112 (articolele 109-122) reglementează condițiile în care statele membre pot acorda, până la introducerea regimurilor definitive prevăzute la nivel comunitar, scutiri cu drept de deducere sau cote reduse.

10. Articolul 114 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede în această privință următoarele:

„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 […] 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 […] îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii și locuințelor.”

11. Articolul 115 din Directiva 2006/112 prevede:

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

12. Articolul 115 din Directiva 2006/112 preia literal dispoziția prevăzută la articolul 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 [5].

13. Capitolul 5 al titlului VIII, intitulat „Dispoziții temporare”, conține, în articolele 123-130, dispozițiile care autorizează statele membre care au aderat la Uniunea Europeană la 1 mai 2004 să aplice o scutire cu drept de deducere pentru livrările anumitor bunuri, precum și să acorde o cotă redusă de TVA pentru anumite bunuri.

5 — Citată la nota de subsol 3.

14. În temeiul dispozițiilor Actului de aderare, articolul 128 din Directiva 2006/112 prevede următoarele norme speciale în ceea ce privește Polonia:

„(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: 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).”

B — *Dreptul intern*

15. Potrivit articolului 41 din Legea poloneză din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Legea poloneză privind TVA-ul”), cota normală a taxei pe valoarea adăugată ajunge la 22 %, existând însă posibilitatea stabilirii anumitor derogări. Prin urmare, articolul 41 alineatul (2) din Legea poloneză privind TVA-ul prevede o cotă redusă de 7 % pentru bunurile și serviciile menționate în anexa III la aceasta.

16. Anexa III la Legea poloneză privind TVA-ul menționează la punctul 45 îmbrăcămintea și accesoriile vestimentare pentru sugari, iar la punctul 47 încălțămintea pentru copii.

III — Procedura precontencioasă și concluziile părților

17. La 23 martie 2007, Comisia a adresat Republicii Polone o scrisoare de punere în

întârziere. În cadrul acesteia, Comisia impută Poloniei faptul că aplică, cu încălcarea articolului 98 coroborat cu anexa III la Directiva 2006/112, o cotă redusă pentru îmbrăcămintea și accesoriile vestimentare pentru sugari, precum și pentru încălțămintea pentru copii.

18. Polonia a răspuns prin scrisoarea din 22 mai 2007, pronunțându-se cu privire la elementele de fapt ale cauzei. Întrucât a considerat nesatisfăcătoare argumentele în apărare invocate de Republica Polonă, Comisia a emis un aviz motivat la 1 februarie 2008, prin care a invitat Polonia să se conformeze în termen de două luni obligațiilor prevăzute în dreptul comunitar.

19. Polonia a răspuns prin notificarea din 31 martie 2008. Comisia și-a menținut poziția și a introdus, prin memoriul din 2 februarie 2009, prezenta acțiune, primită de Curte la 3 februarie 2009, prin intermediul căreia solicită Curții:

— constatarea faptului 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 în temeiul articolului 41 alineatul 2 din Legea privind impozitarea mărfurilor și a prestărilor de servicii din 11 mai 2004 coroborat cu pozițiile 45 și 47 din anexa III la această lege, 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;

— obligarea Republicii Polone la plata cheltuielilor de judecată.

20. Polonia solicită respingerea acțiunii și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

IV — Apreciere juridică

21. În conformitate cu articolul 96 din Directiva 2006/112, statele membre aplică o cotă standard de 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.

22. Prin derogare de la această dispoziție, articolul 98 din directivă permite aplicarea uneia sau a două cote reduse livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III. Nu se contestă că aplicarea de către Polonia a cotei reduse de 7 % livrărilor de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii (denumite în continuare „bunuri în cauză”) nu este menționată în lista prevăzută

în anexa III. Prin urmare, articolul 98 din directivă nu permite aplicarea unei cote reduse bunurilor în cauză.

23. Polonia se întemeiază însă pe articolul 115 din Directiva 2006/112. Potrivit acestei dispoziții, toate statele membre care, la 1 ianuarie 1991, aplicau o cotă redusă îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii sau locuințelor pot continua să aplice această cotă.

24. Comisia respinge aplicarea acestei dispoziții în privința Poloniei. Aceasta subliniază că este vorba despre o dispoziție tranzitorie, care a fost introdusă inițial prin intermediul Directivei 92/77 la articolul 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă și care se referea doar la statele care, în momentul adoptării Directivei 92/77, erau deja state membre ale Comunității Europene. În plus, Comisia subliniază că dispozițiile derogatorii ar fi contrare obiectivului de armonizare al directivei și ar trebui, prin urmare, să fie de strictă interpretare. Statele membre care au aderat ulterior ar putea să se prevaleze de aceste derogări numai dacă aplicarea acestora ar fi fost prevăzută în Actul de aderare. Actul de aderare din 2003 nu permite Poloniei să aplice o cotă redusă de TVA livrărilor de produse precum cele în cauză care ar deroga de la sistemul general al taxei pe valoarea adăugată.

25. Polonia consideră în schimb că formularea articolului 115 din Directiva 2006/112 nu interzice aplicarea acestor dispoziții în privința sa. În cazul în care s-ar exclude aplicarea acestei dispoziții în privința Poloniei, aceasta ar determina o discriminare față de celelalte state membre. În plus, aplicarea acestei dispoziții derogatorii ar fi justificată din motive de politică socială.

A — *Aplicabilitatea dispoziției în cauză în privința Poloniei*

26. Articolul 24 din Actul de aderare intitulat „Dispoziții tranzitorii” prevede: „Măsurile enumerate în anexele […] XII […] la prezentul act se aplică noilor state membre în condițiile prevăzute în anexele menționate”.

27. Punctul 1 al capitolului 9 („Fiscalitate”) din anexa XII menționează, printre altele, A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 2002/38/CE. Acesta cuprinde de asemenea toate modificările aduse directivei între 1977 și 2002. La punctul 1 literele (a)-(c) sunt enumerate derogările de la A șasea directivă aplicabile Poloniei, și anume de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) și de la articolul 28 alineatul (3) litera (b) din directivă. Actul de aderare

nu prevede derogări de la articolul 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă.

28. În lipsa unei limite sau a unei rezerve specifice, statul în curs de aderare acceptă *toate* drepturile și obligațiile care decurg din acquis-ul comunitar [6]. Prin urmare, dispozițiile derogatorii precum articolul 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă, respectiv articolul 115 din Directiva 2006/112, sunt, în principiu, aplicabile statelor membre care au aderat în 2004, în măsura în care Actul de aderare nu a prevăzut nicio dispoziție specială. Această situație nu se regăsește în privința bunurilor în cauză.

29. Această concluzie nu poate fi infirmată de faptul că în momentul adoptării Directivei 92/77, care a introdus inițial dispoziția în cauză, Polonia nu era stat membru al Comunității. În realitate, normele privind adoptarea acquis-ului comunitar prevăzute în Actul de aderare au drept scop tocmai de a extinde la noul stat membru aplicarea actelor adoptate înainte de aderarea statului membru în cauză. De asemenea, nu rezultă că Directiva 92/77 ar fi fost exclusă într-un mod sau altul din acquis-ul comunitar acceptat de Polonia în vederea aderării sale.

6 — A se vedea de asemenea, în acest sens, Concluziile avocatului general Tesauro prezentate la 7 mai 1991 în cauza Comisia/Spania (C-35/09, Rec., p. I-5073, punctul 6).

30. În schimb, din articolul 24 din Actul de aderare coroborat cu dispozițiile anexei menționate Comisia pare să deducă faptul că doar regimul normal din A șasea directivă ar fi devenit parte integrantă a acquis-ului comunitar adoptat de statul în cauză. Regimurile speciale ar fi fost preluate numai în măsura în care au fost menționate în anexă, și anume prin intermediul adaptării prevăzute în aceasta.

31. Cu toate acestea, nici formularea și nici economia dispozițiilor Actului de aderare nu conțin niciun element în susținerea acestei interpretări. Dimpotrivă, punctul 1 literele (a)-(c) al capitolului 9, intitulat „Fiscalitate", din anexa XII la Actul de aderare prevede în mod expres *derogări* de la excepțiile prevăzute în A șasea directivă. Această tehnică de reglementare se întemeiază pe premisa că derogările se aplică, în principiu, statelor în curs de aderare. Acest lucru este evidențiat de asemenea de textul literei (c) a punctului 1 din capitolul 9 din anexa XII la Actul de aderare, care prevede: „*În vederea aplicării articolului 28,* Polonia poate menține scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru transportul internațional de pasageri […]" [sublinierea noastră].

32. În schimb, în cazul în care dispozițiile derogatorii nu ar fi aplicabile *a priori* noilor state membre, acestea nu ar trebui să fie modificate în Actul de aderare. Dimpotrivă, ar trebui să se introducă mai degrabă derogări cu totul noi în favoarea noilor state în curs de aderare.

33. Pentru motive de securitate juridică, din lipsa unei dispoziții în Actul de aderare nu se poate în niciun caz deduce neaplicarea în privința statelor în curs de aderare a anumitor dispoziții prevăzute de A șasea directivă, care potrivit formulării lor sunt aplicabile în mod nelimitat. În plus, din motive de claritate, Actul de aderare nu ar fi trebuit să menționeze doar derogările aplicabile care au fost supuse modificării, ci și toate excepțiile care, în general, nu se aplică statelor în curs de aderare.

34. În sfârșit, în susținerea argumentației sale, Comisia face referire de asemenea la dispoziția referitoare la impozitarea redusă a locuințelor. Impozitarea prestărilor de servicii de construcție, renovare și transformare a locuințelor este reglementată, în ceea ce privește Polonia, în capitolul 9 punctul 1 litera (b) din anexa XII la Actul de aderare și la articolul 128 alineatul (5) din Directiva 2006/112. În plus, articolul 115 din directivă ar permite statelor membre, care la 1 ianuarie 1991 aplicau o cotă redusă locuințelor, să continue să aplice această cotă. În cazul în care această dispoziție s-ar aplica ulterior și statelor în curs de aderare, Polonia ar avea la dispoziție un dublu temei juridic care ar justifica aplicarea unei cote reduse.

35. Totuși, acest argument nu ne convinge.

36. Articolul 128 din Directiva 2006/112 conține o normă specială cu privire la Polonia care derogă de la dispoziția generală prevăzută la articolul 115, derogare care se aplică în locul articolului 115 în cazul aplicării cotei reduse pentru construcția de locuințe. În timp ce articolul 115 din Directiva 2006/112 permite aplicarea unei cote reduse locuințelor pe termen nelimitat, în măsura în care această cotă era aplicabilă la 1 ianuarie 1991, norma specială prevăzută în Actul de aderare, care a fost preluată la articolul 128 din Directiva 2006/112, limitează, pe de o parte, aplicarea unei cote reduse până la 31 decembrie 2007. Pe de altă parte, derogarea acordată Poloniei a suferit o modificare prin articolul 128 din directivă, în sensul că aceasta nu este condiționată de existența unei reduceri la 1 ianuarie 1991, ci se aplică de asemenea cotelor reduse adoptate ulterior.

37. În măsura în care, spre deosebire de locuințe, nu există o dispoziție specială pentru livrarea de îmbrăcăminte și de încălțăminte pentru copii, derogarea prevăzută la articolul 115 din Directiva 2006/112 este aplicabilă ca atare tuturor statelor membre. În cazul în care părțile contractante ar fi dorit să modifice de asemenea aplicarea acestei dispoziții în privința Poloniei sau să o excludă în totalitate, ar fi fost necesar să se prevadă o dispoziție adecvată în Actul de aderare.

38. În consecință, acquis-ul comunitar adoptat de Polonia cu ocazia aderării sale conține și derogarea prevăzută la articolul 115 din Directiva 2006/112.

39. Totuși, se ridică problema dacă din conținutul și din obiectivul articolului 115 nu rezultă elemente care să susțină ideea că o astfel de normă nu este totuși aplicabilă unui stat care se află în situația Poloniei din cauză că, la 1 ianuarie 1991, nu era încă stat membru al Comunității.

40. Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat în Hotărârea Optimus-Telecomunicações, în caz de aderare, o trimitere la o dată prevăzută în dreptul comunitar, în lipsa unei prevederi contrare în actul de aderare sau în alt act comunitar, se aplică și statului care aderă, chiar dacă această dată este anterioară celei a aderării [7].

41. După cum am afirmat deja, Actul de aderare nu conține niciun element din care să rezulte că articolul 28 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă (respectiv articolul 115 din Directiva 2006/112) nu se aplică statelor în curs de aderare.

42. Nici din formularea dispozițiilor citate nu rezultă o concluzie diferită. Astfel, statele membre care, la 1 ianuarie 1991, aplicau o cotă redusă bunurilor în cauză pot continua să aplice această cotă. Această dispoziție nu prevede ca statul membru în cauză trebuia să fie deja stat membru la data de referință, 1 ianuarie 1991, în pofida faptului că Directiva 2006/112 recurge de altfel la asemenea limite temporale în cazul statelor care au aderat la o dată stabilită [8]. Lipsa unei asemenea limite în timp constituie un argument în favoarea tezei conform căreia articolul 115 este aplicabil în principiu statelor membre care au aderat ulterior la Uniunea Europeană, în măsura în care acestea au aplicat o normă corespunzătoare în ceea ce privește data de referință.

43. În cazul unei interpretări literale efective, dispoziția se aplică, în egală măsură, Poloniei. Atunci când termenii unei reglementări comunitare sunt clari și nu sunt susceptibili de interpretări contradictorii în diferite versiuni lingvistice, o interpretare literală reprezintă un indiciu serios în ceea ce privește înțelesul corect al prevederii [9].

7 — Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 32).

8 — A se vedea articolul 379 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care se întemeiază pe partea IX punctul 2 litera (m) din anexa XV la Actul de aderare a Austriei, a Finlandei și a Suediei (JO 1994, C 241, p. 335).

9 — A se vedea Concluziile avocatului general Sharpston prezentate la 25 ianuarie 2007 în cauza Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 45).

44. Cu toate acestea, în ceea ce privește aplicarea dispoziției în privința Poloniei, rezultatul actual al interpretării trebuie examinat și din perspectiva obiectivului directivei vizat de legiuitorul comunitar, și anume crearea unui sistem uniform de TVA.

45. Astfel cum Curtea a statuat în repetate rânduri [10], dispozițiile cuprinse în A șasea directivă care prevăd derogările de la principiul general conform căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă sunt de strictă interpretare.

46. În această privință, articolul 115 din Directiva 2006/112 reprezintă o derogare care perpetuează o situație contrară obiectivului directivei, și anume aplicarea unei cote reduse de TVA altor operațiuni decât celor prevăzute de directivă. În consecință, se ridică problema dacă aprecierile Curții din Hotărârea Optimus-Telecomunicações [11], în ceea ce privește Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului [12], pot fi transpuse ca atare circumstanțelor din speță. Spre deosebire de prezenta cauză, în cauza respectivă era vorba despre o situație juridică care existase înainte de data de referință anterioară aderării, scopul fiind atingerea unei situații juridice ulterioare mai apropiată de obiectivul de armonizare al directivei.

47. O interpretare strictă a dispoziției nu împiedică însă aplicarea acesteia în privința Poloniei. Directiva se întemeiază pe o procedură care este efectuată în etape, întrucât armonizarea impozitelor pe cifra de afaceri determină în statele membre modificări în structura fiscală și consecințe apreciabile în domeniile bugetar, economic și social [13]. În mod similar, alte state membre pot aplica în prezent o cotă redusă bunurilor în cauză, astfel încât obiectivul de armonizare deplină al directivei nu este în niciun caz atins în prezent, independent de aplicarea dispoziției în privința Poloniei.

48. În plus, aplicarea derogărilor în privința Poloniei este sugerată și de sensul și de scopul acestora: în pofida progresului privind armonizarea, cetățenii statelor membre trebuie să aibă posibilitatea de a beneficia în continuare de anumite avantaje sociale cu care s-au

10 — A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 34), Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, Rec., p. I-4395, punctul 28), Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctele 15 și 16), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec., p. I-6269, punctul 23).

11 — Citată la nota de subsol 7.

12 — JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75).

13 — A se vedea considerentul (6) al Directivei 2006/112.

obișnuit. Directiva permite în mod expres menținerea acestei situații care se opune prin ea însăși sistemului armonizat, cu scopul de a evita problemele de ordin social.

49. Eliminarea imediată a cotelor reduse care se aplică îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii ar fi condus la o creștere bruscă a sarcinii fiscale pentru familiile cu copii. Pentru evitarea acestei situații, în 1992 statelor membre li s-a permis să continue să aplice o cotă redusă de TVA pentru livrarea acestor produse, întemeiată pe considerații sociale și politice care existau la data de referință. În momentul aderării, Polonia se afla într-o situație comparabilă celei a statelor care erau deja membre ale Comunității în 1992.

50. Este posibil ca tocmai această consecință să determine un avantaj concurențial pentru operatorii economici polonezi, în măsura în care operațiunile lor sunt avantajate din punct de vedere fiscal. Totuși, situația lor nu este diferită, din acest punct de vedere, de cea a persoanelor impozabile din alte state membre care aplicaseră deja în 1991 o astfel de reducere. Cu toate acestea, neaplicarea excepției în privința statelor membre care au aderat ulterior ar conduce în mod clar la un tratament inegal al acestor state. Ele ar fi, în principiu, supuse unei armonizări mai profunde comparativ cu cele care erau deja state membre în momentul adoptării dispoziției.

51. În opinia Comisiei, această armonizare consolidată este justificată în cazul noilor state membre, întrucât acestea din urmă ar adopta acquis-ul comunitar într-un stadiu ulterior. Aplicarea regimului special statelor membre care au aderat în 2004 ar reduce gradul de armonizare atins.

52. Totuși, în măsura în care, începând cu 1 ianuarie 1991, Polonia a aplicat o cotă redusă de TVA produselor în cauză, aceasta se găsește în aceeași situație ca și vechile state membre, singura diferență fiind faptul că această impozitare din Polonia s-ar întemeia, în primul rând, exclusiv pe dreptul intern, în timp ce vechile state membre ar putea să continue să aplice reglementarea corespunzătoare care le privește pe baza autorizației care le este acordată în temeiul directivei. În aceste condiții, aplicarea articolului 115 din Directiva 2006/112 în privința Poloniei nu ar conduce nici la o reducere a gradului de armonizare și nici la o armonizare consolidată, aceasta menținând doar *status quo*-ul.

53. Chiar dacă ar fi de dorit eliminarea numeroaselor derogări permise de directivă, totuși, această eliminare ar trebui să privească în mod egal fiecare stat membru care se află

într-o situație comparabilă în privința eventualelor reglementări anterioare.

54. Prin urmare, cu titlu de concluzie intermediară, trebuie să se rețină că articolul 115 din Directiva 2006/112 acordă și Poloniei dreptul de a continua să aplice o cotă redusă de TVA livrării de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, dacă Polonia aplica deja această cotă la 1 ianuarie 1991.

1. Situația prevăzută la articolul 115 din Directiva 2006/112

55. În consecință, trebuie să se examineze dacă cerințele prevăzute la articolul 115 din Directiva 2006/112 în ceea ce privește aplicarea unei cote reduse livrărilor bunurilor în cauză sunt îndeplinite efectiv în Polonia.

56. Comisia nu și-a exprimat opinia cu privire la acest aspect în cererea introductivă – nici măcar cu titlu subsidiar.

57. În memoriul său în apărare, guvernul polonez a precizat că, în conformitate cu dispozițiile Legii din 16 decembrie 1972 privind impozitul pe cifra de afaceri, la 1 ianuarie 1991, în Polonia se aplica o cotă redusă îmbrăcămintei și încălțămintei pentru copii. Sistemul taxei pe valoarea adăugată, instituit odată cu Legea din 8 ianuarie 1993 privind impozitul asupra bunurilor și serviciilor, s-ar fi îndreptat către sistemul comunitar de TVA. În aplicarea acestor dispoziții, Polonia a aplicat constant o cotă de 7 % bunurilor în cauză.

58. Comisia a renunțat să prezinte un memoriu în replică deoarece pârâta nu ar fi formulat noi argumente și întrucât Comisia ar fi examinat deja toate motivele invocate în apărare. În consecință, argumentele Poloniei ar putea fi considerate ca fiind acceptate de Comisie. Orice alt argument ulterior invocat de Comisie ar trebui, prin urmare, respins ca fiind motiv nou, în conformitate cu articolul 42 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

59. Totuși, Curtea trebuie să examineze de asemenea pertinența motivelor invocate în apărare de guvernul polonez, chiar dacă nu au fost contestate de Comisie. În acest context, pentru a obține clarificări cu privire la situația juridică existentă în Polonia din 1 ianuarie 1991, Curtea a solicitat celor două părți să răspundă în scris la întrebarea referitoare la îndeplinirea, în Polonia, a condițiilor privind aplicarea articolului 115 din Directiva 2006/112. Părților li s-a solicitat în special să explice în ce măsură impozitul perceput în Polonia la 1 ianuarie 1991 ar putea fi considerat TVA în sensul articolului 115 din directivă, precum și dacă în acea perioadă se

aplica o cotă redusă de TVA pentru bunurile în cauză.

60. Clarificările oferite de guvernul polonez și de Comisie în cadrul acestei măsuri de cercetare judecătorească nu ar putea fi considerate motive noi în conformitate cu articolul 42 alineatul (2) din Regulamentul de procedură și, prin urmare, trebuie să se țină seama de acestea în cadrul examinării următoare a pertinenței motivelor invocate în apărare de guvernul polonez.

61. Prin urmare, trebuie examinat mai întâi dacă impozitul polonez pe cifra de afaceri perceput la 1 ianuarie 1991 pentru livrarea bunurilor în cauză prezenta caracteristicile unei taxe pe valoarea adăugată în sensul Directivei 2006/112. În al doilea rând, trebuie să se examineze dacă, de la această dată de referință, a fost aplicată o cotă redusă.

B — *Cu privire la caracterul impozitului de taxă pe valoarea adăugată în sensul directivei*

62. În jurisprudența sa referitoare la articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă (în prezent articolul 401 din Directiva 2006/112), Curtea a precizat care sunt caracteristicile esențiale ale TVA-ului [14]:

— aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii;

— stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează;

— perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul operațiunilor intervenite anterior;

— deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de 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.

63. Atât timp cât impozitarea națională este lipsită de una dintre aceste caracteristici, articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă nu se opune introducerii unei astfel de impozitări, alături de perceperea TVA-ului [15].

14 — Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 28), și Hotărârea din 1 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 37).

15 — Hotărârea Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 14, punctul 27) și Hotărârea KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 14, punctul 36).

64. Această concluzie trebuie însă examinată în contextul reglementării prevăzute la articolul 33 alineatul (1). Obiectivul acestei dispoziții este excluderea oricărei perturbări a concurenței și a oricărei atingeri aduse funcționării pieței interne care s-ar ivi atunci când, alături de cota de TVA armonizată, s-ar introduce o impozitare națională care prezintă aceleași caracteristici – așadar, introducerea în paralel a unei taxe pe valoarea adăugată [16].

65. În schimb, aplicarea articolului 115 din Directiva 2006/112 unui stat membru care se găsește în situația Poloniei este supusă doar cerinței ca impozitarea îmbrăcămintei și a încălțămintei pentru copii să reprezinte un impozit pe consum similar TVA-ului armonizat și ca avantajul social care rezultă din cota redusă a acestui impozit să prezinte, prin urmare, o importanță comparabilă pentru cumpărător, cum ar fi perceperea TVA-ului în sensul Directivei 2006/112 la o cotă redusă.

66. În consecință, trebuie să fie vorba despre un impozit general asupra livrării bunurilor în cauză, al cărui cuantum este stabilit proporțional cu prețul și care este în cele din urmă perceput de la consumatorul final. În schimb, problema dacă și în ce măsură neutralitatea impozitului este garantată în diferitele stadii comerciale înainte de livrarea către consumatorul final nu prezintă o importanță decisivă.

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea Banca popolare di Cremona (citată la nota de subsol 14, punctele 21 și 24) și Hotărârea KÖGÁZ și alții (citată la nota de subsol 14, punctele 29 și 33).

67. În aceste condiții, din informațiile referitoare la situația juridică din Polonia obținute de Curte în urma răspunsurilor scrise la întrebarea pe care a adresat-o și din cele prezentate în cadrul ședinței rezultă că impozitul pe cifra de afaceri perceput la 1 ianuarie 1991 constituie un impozit general care a fost calculat în funcție de valoarea prestației. Astfel, în această privință, perceperea impozitului se întemeia pe două legi: o lege privind impozitarea prestațiilor furnizate de întreprinderile publice și o altă lege privind impozitarea prestațiilor furnizate de întreprinderile private. Cu toate acestea, impozitul a fost stabilit în ambele cazuri în același mod.

68. Faptul că, în această privință, Comisia a contestat că anumite livrări nu erau supuse impozitului, de exemplu activitățile artistice sau științifice, nu aduce atingere caracterului său general. În sfârșit, Directiva 2006/112 prevede deopotrivă numeroase scutiri de la impozitare pentru motive sociale și politice.

69. În plus, în acest context este lipsit de relevanță faptul că sistemul taxei pe valoarea adăugată a fost introdus în Polonia abia în 1993, acesta garantând, în conformitate cu sistemul prevăzut de directivă, neutralitatea fiscală a operațiunilor intermediare până la livrarea către consumatorul final prin intermediul unui sistem de deducere a TVA-ului. În trecut, Polonia a aplicat un sistem de scutire a prestațiilor din amonte, în vederea evitării unui cumul al cotelor de TVA la diferite niveluri ale lanțului comercial.

70. Astfel cum am menționat deja, evaluarea beneficiului fiscal se realizează exclusiv din punctul de vedere al consumatorului final. În opinia sa, nu prezintă importanță cunoașterea metodei de reglementare care prevede supunerea acestuia la plata unei taxe ce este proporțională valorii adăugate care a fost adusă produsului în cadrul lanțului valoric. Directiva admite de asemenea în anumite situații derogări speciale de la sistemul de deducere a TVA-ului [17].

71. Trebuie să se examineze în continuare dacă, începând cu 1 ianuarie 1991, a fost aplicată o cotă redusă livrării bunurilor în cauză.

72. Din informațiile disponibile rezultă că livrările în cauză au fost mai întâi scutite total de plata impozitului, apoi, între 4 mai 1992 și 16 decembrie 1992, acestea au fost supuse unei cote a impozitului de 5 %, iar din acel moment, cota impozitului s-a ridicat la 7 %. În același timp, cota normală a impozitului era de 20 %, respectiv 22 %.

73. În această privință, trebuie mai întâi să se constate că o scutire fiscală poate fi asimilată de asemenea într-un sens mai larg unei cote reduse la zero. Directiva însăși asimilează acest *zero-rating* existent în anumite state membre și, prin urmare, scutirea cu drept de deducere a TVA-ului aplicării unei cote reduse care este inferioară cotelor minime ale taxei prevăzute de directivă [18]. Prin urmare, scutirea de la impozitare a îmbrăcămintei și a accesoriilor vestimentare pentru sugari și a încălțămintei pentru copii aplicabilă în Polonia la 1 ianuarie 1991 poate fi considerată o aplicare a unei cote reduse în sensul articolului 115 din Directiva 2006/112 [19].

74. În plus, invocarea articolului 115 nu este exclusă de împrejurarea că Polonia nu a aplicat constant o cotă redusă de aceeași valoare, ci a crescut mai degrabă în două etape cota de 0 % la o cotă actuală de 7 %.

75. În acest context, Curtea a hotărât că orice măsură națională adoptată ulterior unei date de referință stabilite de dreptul comunitar nu

17 — A se vedea de exemplu articolul 175 alineatul (2) al doilea paragraf, articolul 180 și articolul 372 din Directiva 2006/112.

18 — A se vedea în special articolul 28 alineatul (2) literele (a) și (b) din A șasea directivă și articolele 110 și 113 din Directiva 2006/112. A se vedea, în ceea ce privește noțiunea de *zero-rating*, Concluziile noastre prezentate la 4 mai 2006 în cauza Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec., p. I-6269, punctele 22 și 23) și Concluziile noastre prezentate la 13 decembrie 2007 în cauza Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 27).

19 — Astfel cum am menționat deja, în acel moment nu era aplicabil în Polonia niciun sistem de deducere a impozitului. Totuși, sarcina fiscală multiplă era garantată printr-o scutire a prestațiilor în amonte, astfel încât există de asemenea în aceeași măsură o comparabilitate cu *zero-rating*.

este, numai pentru acest motiv, în mod automat exclusă de la regimul derogatoriu instituit prin actul comunitar respectiv [20]. Atunci când un stat membru modifică, după data de referință, domeniul de aplicare al derogărilor existente, prin reducerea acestora, și se apropie astfel de obiectivul Directivei 2006/112, trebuie să se considere că această reglementare intră, în realitate, sub incidența derogării pe care se întemeiază [21].

76. Prin urmare, nu se poate ridica nicio obiecție în cazul în care Polonia a micșorat valoarea cotei reduse începând cu 1991 și a continuat să armonizeze impozitarea la cotele taxelor prevăzute în mod normal de directivă pentru operațiunile în cauză.

77. În concluzie, trebuie constatat faptul că Polonia are dreptul de a aplica o cotă de 7 % livrărilor de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii în temeiul articolului 115 din Directiva 2006/112. Prin urmare, acțiunea Comisiei privind încălcarea de către Polonia a articolului 98 din Directiva 2006/112 este neîntemeiată.

V — Cu privire la cheltuielile de judecată

78. 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 căzut în pretenții, iar Republica Polonă a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, se impune obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

20 — A se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 85), cu trimitere la Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 41).

21 — A se vedea în acest sens Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 20, punctul 85) și trimiterea la Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 44), și la Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 45), referitoare la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă. A se vedea în plus Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921, punctele 35-37).

VI — Concluzie

79. În consecință, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

1. Respinge acțiunea.

2. Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.