

Affaire C-49/09

Commission européenne

contre

République de Pologne

«Manquement d'État — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Adhésion ultérieure d'États membres — Dispositions transitoires — Application dans le temps — Application d'un taux réduit — Vêtements et accessoires vestimentaires pour bébé et chaussures pour enfants»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Faculté pour les États membres d'appliquer un taux réduit à titre transitoire

(Directive du Conseil 2006/112, art. 98, 115 et annexe III)

Manque aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, un État membre qui applique un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée de 7 % aux livraisons, à l'importation et à l'acquisition intracommunautaire d'articles vestimentaires et d'accessoires de mode pour bébé ainsi que de chaussures pour enfant, alors qu'il n'appliquait pas, au 1^{er} janvier 1991, une taxe sur la valeur ajoutée au sens de la directive 2006/112, ni un système de taxation présentant les caractéristiques essentielles de la taxe sur la valeur ajoutée, et que les conditions d'application de l'article 115 de cette directive n'étaient ainsi donc pas remplies.

En effet, la dérogation prévue audit article 115 est subordonnée à la réunion de deux conditions d'application cumulatives. La première exige que l'État membre concerné appliquait, au 1^{er} janvier 1991, une taxe sur la valeur ajoutée au sens de la directive 2006/112 ou, à tout le moins, un système de taxation présentant les mêmes caractéristiques que le système commun de taxe sur la valeur ajoutée. La seconde requiert que, dans le cadre de ladite taxation, les livraisons de biens et prestations de services visées audit article aient été soumises, au 1^{er} janvier 1991, à un taux réduit.

(cf. points 42, 54, 57 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

28 octobre 2010 (*)

«Manquement d'État – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Adhésion ultérieure

d'États membres – Dispositions transitoires – Application dans le temps – Application d'un taux réduit – Vêtements et accessoires vestimentaires pour bébé et chaussures pour enfants»

Dans l'affaire C-49/09,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 2 février 2009,

Commission européenne, représentée par M. D. Triantafyllou et Mme K. Herrmann, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République de Pologne, représentée par MM. M. Szpunar, M. Dowgielewicz et M. Jarosz, ainsi que par Mme A. Rutkowska, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász, J. Malenovský et D. Šváby (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 avril 2010,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 juin 2010,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de 7 % aux livraisons, à l'importation et à l'acquisition intracommunautaire d'articles vestimentaires et d'accessoires de mode pour bébé ainsi que de chaussures pour enfants, 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/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

2 La directive 2006/112 abroge et remplace depuis le 1er janvier 2007 la 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: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

3 L'article 96 de la directive 2006/112, correspondant à l'article 12, paragraphe 3, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, dispose:

«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.»

4 Aux termes de l'article 97, paragraphe 1, de la directive 2006/112:

«À partir du 1er janvier 2006 et jusqu'au 31 décembre 2010, le taux normal ne peut être inférieur à 15 %.»

5 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette 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. [...]»

6 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 %.

7 Les articles 109 et suivants de la directive 2006/112 fixent les conditions dans lesquelles des États membres donnés peuvent appliquer, tant que le régime définitif n'a pas été introduit, différentes mesures dans le domaine des taux réduits de TVA. Ces mesures concernent l'application de taux réduits inférieurs à 5 %, le maintien de taux réduits sur les biens et les services autres que ceux figurant à l'annexe III de la directive 2006/112 ou encore l'application d'un taux réduit qui ne soit pas inférieur à 12 %.

8 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 fixé à l'article 99 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 services de restauration, aux vêtements et chaussures pour enfants et au logement.»

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

«Les États membres qui, au 1er janvier 1991, appliquaient un taux réduit aux services de restauration, 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.»

10 Sous le titre VIII de la directive 2006/112, intitulé «Dispositions temporaires», le chapitre 5 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.

11 En ce qui concerne la République de Pologne, l'article 128 de la directive 2006/112 dispose:

«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.»

12 Ces dérogations ont été établies dans le cadre des négociations ayant donné lieu à l'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, ci-après l'«acte d'adhésion»). Elles figurent au chapitre 9, point 1, sous a) à c), de l'annexe XII de l'acte d'adhésion.

13 L'article 24 de l'acte d'adhésion 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.»

14 L'annexe XII de l'acte d'adhésion est intitulée «Liste visée à l'article 24 de l'acte d'adhésion: Pologne». Le chapitre 9 de cette annexe, intitulé «Fiscalité», contient un point 1 lequel déclare applicable les règles relatives au système commun de TVA dans les termes qui suivent:

«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), 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, paragraphe 1, 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 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.»

La réglementation nationale

15 Conformément à l'article 41 de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Dz. U, n° 54, position 535), telle que modifiée (ci-après la «loi sur la TVA»), le taux normal de la TVA s'élève à 22 %, avec certaines réserves. En revanche, l'article 41, paragraphe 2, de cette loi prévoit que le taux s'élève à 7 % pour les biens et les services visés à son annexe n° 3.

16 L'annexe n° 3 de la loi sur la TVA mentionne à la position 45 les «articles vestimentaires et accessoires de mode pour bébé» et à la position 47 les «chaussures pour enfants».

La procédure précontentieuse

17 La Commission, estimant que l'application d'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 bébé et de chaussures pour enfants est contraire aux dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112, a décidé d'engager la procédure en manquement prévue à l'article 226 CE. Par lettre du 23 mars 2007, elle a mis la République de Pologne en demeure de présenter ses observations.

18 Dans sa réponse du 22 mai 2007, la République de Pologne a fait valoir que l'application d'un taux réduit de TVA aux biens concernés compte parmi les mesures visant à soutenir les familles et à encourager la natalité en Pologne, tout en s'inscrivant dans les objectifs de la «stratégie de Lisbonne». Elle s'est également référée à l'application de taux de TVA réduits à ces mêmes biens en Irlande, au Luxembourg et au Royaume-Uni. Enfin, elle estimait que, compte tenu du caractère limité dans le temps de l'application du taux réduit litigieux, il ne pourrait y avoir de distorsion de la concurrence.

19 N'étant pas convaincue par cette réponse, la Commission a émis, le 1er février 2008, un avis motivé invitant la République de Pologne à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci.

20 Par lettre du 31 mai 2008, la République de Pologne a réitéré sa position.

21 Les arguments de la République de Pologne n'ayant pas emporté la conviction de la Commission, celle-ci a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

22 La Commission fait grief à la République de Pologne d'appliquer 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 bébé ainsi que de chaussures pour enfants, en violation des dispositions combinées de l'article 98 et de l'annexe III de la directive 2006/112.

23 La Commission rappelle que l'objectif de la directive 2006/112 est d'harmoniser la TVA. Le taux réduit de TVA constituant une exception à la règle, il conviendrait de limiter son application aux situations concrètes et spécifiques clairement mentionnées dans cette directive.

24 La Commission souligne que l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112 dispose sans équivoque que les taux réduits s'appliquent aux livraisons de biens relevant uniquement des catégories figurant à l'annexe III de cette directive et que celle-ci ne mentionne pas les «articles vestimentaires et les accessoires de mode pour bébé» ni les «chaussures pour enfants».

25 Le fait que certains États membres ont maintenu un taux réduit de TVA pour les produits en cause au titre tant de l'article 114 que de l'article 115 de la directive 2006/112 s'ils l'appliquaient au 1er janvier 1991 ne constituerait pas un argument autorisant également la République de Pologne à appliquer un taux réduit de TVA auxdits biens.

26 La Commission soutient, à titre principal, que, de par sa ratio legis, l'article 115 de la directive 2006/112, lequel correspond à l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive, telle que modifiée par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992 (JO L 316, p. 1), s'adresse uniquement aux États membres qui faisaient partie de la Communauté européenne au moment de l'adoption de la directive 92/77 et autorise ces derniers, par dérogation, à maintenir les taux de TVA réduits, pourvu que ces taux aient été d'application dans ces États membres au 1er janvier 1991 (voir, en ce sens, arrêt du 11 octobre 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, point 34).

27 Elle souligne que la République de Pologne ne figurait pas au nombre des États membres au moment de l'adoption de la directive 92/77 et que l'acte d'adhésion ne dispose pas que cet État membre peut bénéficier des dispositions transitoires prévues aux articles 114 et 115 de la directive 2006/112 (voir, par analogie, arrêt du 7 mars 2002, Commission/Finlande, C-169/00, Rec. p. I-2433, point 30).

28 À titre subsidiaire, la Commission soutient que les conditions d'application de l'article 115 de la directive 2006/112 ne sont, en tout état de cause, pas remplies.

29 D'une part, au 1er janvier 1991, la taxe établie par la loi du 16 décembre 1972 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (texte uniforme Dz. U de 1983, n° 43, position 191), telle que modifiée (ci-après la «loi du 16 décembre 1972»), n'aurait pas constitué une TVA au sens de l'article 115 de la directive 2006/112.

30 D'autre part, la République de Pologne n'aurait pas appliqué, au 1er janvier 1991, un taux réduit sur les produits en cause.

31 La République de Pologne considère que, conformément au droit de l'Union et, en

particulier, à l'article 115 de la directive 2006/112, elle est en droit de maintenir un taux réduit de TVA pour les produits en cause et que cette possibilité est renforcée par des considérations sociales conformes aux objectifs généraux de l'Union.

32 La République de Pologne souligne que si la situation politique d'un État membre au cours des négociations des conditions de son adhésion peut inciter cet État à indiquer expressis verbis, dans le traité d'adhésion, les catégories d'exonération qui sont particulièrement sensibles du point de vue social ou qui suscitent un important débat avant l'adhésion, cela ne pourrait toutefois étayer la thèse de l'impossibilité d'appliquer l'article 115 de la directive 2006/112 pour l'État membre qui n'a pas fait reprendre leur contenu dans les conditions de l'acte d'adhésion.

33 La République de Pologne affirme que, en Pologne, au 1er janvier 1991, un taux réduit pour la vente de biens, dont les vêtements et chaussures pour enfants, s'appliquait conformément aux dispositions de la loi du 16 décembre 1972. Le mécanisme de la TVA en Pologne, instauré ensuite depuis l'entrée en vigueur de la loi du 8 janvier 1993 relative à la taxe sur les biens et les services (Dz. U n° 11, position 50), telle que modifiée, serait très proche de celui de l'Union, car il aurait été calqué sur celui-ci. La République de Pologne aurait donc toujours appliqué un taux réduit de 7 % sur ces biens. Elle remplirait ainsi les conditions d'application de l'article 28, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive, et, par conséquent, de l'article 115 de la directive 2006/112, même si cette disposition n'a pas été reprise dans l'acte d'adhésion.

34 L'argument de la Commission, tiré de ce que l'acte d'adhésion ne contient pas de dispositions correspondant au texte de l'article 115 de la directive 2006/112 pour les biens en cause, alors qu'il contient des dispositions en ce sens s'agissant de l'application d'un taux réduit aux services de restauration et au logement, constituerait un argument a contrario, ce qui ne pourrait être admis. Selon la République de Pologne, on ne peut déduire du fait que certaines dispositions, mentionnant des biens et des services couverts par un taux réduit de TVA sur la base de dérogations aux dispositions de la sixième directive, ont été reprises dans les dispositions de l'acte d'adhésion que d'autres biens et services, mentionnés exclusivement dans les dispositions du droit dérivé, ne peuvent être soumis à ce taux. La reprise de dispositions du droit dérivé dans l'acte d'adhésion ne pourrait avoir qu'une valeur déclarative.

35 Refuser aux « nouveaux » États membres la possibilité d'appliquer l'article 115 de la directive 2006/112 aurait pour effet d'avantager les « anciens » États membres. Des différences importantes quant au niveau de la taxation – de l'ordre de 10 % de taux de TVA – entraîneraient des divergences de prix entre les mêmes produits dans les différents États membres, ce qui, conformément aux quatrième et septième considérants de cette directive, fausserait la concurrence intracommunautaire.

36 La République de Pologne fait valoir que le maintien d'un taux réduit de TVA doit être admis pour des raisons sociales qui coïncident avec les objectifs de l'Union, lesquels visent non seulement la croissance économique mais également le progrès social.

37 L'objectif des dérogations aux dispositions de la directive 2006/112 serait, ainsi qu'il ressort du sixième considérant de celle-ci et de la jurisprudence, de réduire le plus possible les effets négatifs pour l'économie et la société d'une harmonisation trop restrictive (voir, par analogie, arrêts du 6 juillet 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Rec. p. I-6269, point 22, et du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 24).

38 À cet égard, la République de Pologne rappelle que, dès le stade de la procédure administrative, elle a souligné que le maintien d'un taux réduit de TVA sur les produits en cause est extrêmement important du point de vue de sa croissance économique, mais surtout du point de vue des solutions tendant à encourager de manière effective l'augmentation du taux de natalité

en Pologne.

Appréciation de la Cour

39 Il est constant que, à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé, la République de Pologne appliquait un taux réduit de TVA de 7 % sur les biens en cause et que ceux-ci ne font pas partie des catégories de biens et services figurant à l'annexe III de la directive 2006/112, qui, selon l'article 98 de cette directive, sont les seuls auxquels les taux réduits peuvent s'appliquer. Il est également constant que l'acte d'adhésion ne prévoit pas une dérogation à cet égard.

40 La République de Pologne fait toutefois valoir que cette taxation à taux réduit peut être admise au titre de l'article 115 de la directive 2006/112. La Commission soutient, à titre principal, que cette disposition n'est applicable qu'aux États qui étaient membres de la Communauté au moment de l'adoption de la directive 92/77, et, à titre subsidiaire, que les conditions d'application dudit article 115 ne sont pas réunies en l'espèce.

41 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que l'article 115 de la directive 2006/112 est une disposition transitoire, introduite initialement dans la sixième directive en tant qu'article 28, paragraphe 2, sous d), par la directive 92/77, qui, par dérogation, autorise les États membres, qui étaient tenus d'adapter leur système de TVA au nombre et au niveau de TVA harmonisés, à maintenir les taux de TVA réduits qu'ils appliquaient à certains produits et services pourvu que ces taux aient été d'application dans ces États membres au 1er janvier 1991. S'agissant d'un régime dérogatoire et transitoire, l'article 115 de la directive 2006/112 doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, par analogie, arrêt du 12 juin 2008, Commission/Portugal, C-462/05, Rec. p. I-4183, point 54).

42 À cet égard, il suffit de relever que la dérogation prévue audit article 115 est subordonnée à la réunion de deux conditions d'application cumulatives. La première exige que l'État membre concerné appliquait, au 1er janvier 1991, une TVA au sens de la directive 2006/112 ou, à tout le moins, un système de taxation présentant les mêmes caractéristiques que le système commun de TVA. La seconde requiert que, dans le cadre de ladite taxation, les livraisons de biens et prestations de services visées audit article aient été soumises, au 1er janvier 1991, à un taux réduit.

43 S'agissant de la première condition, la République de Pologne a indiqué n'avoir introduit le système commun de TVA dans sa législation interne que par la loi sur la TVA. Il y a donc lieu de vérifier si la taxe polonaise prévue par la loi du 16 décembre 1972, telle qu'elle était en vigueur au 1er janvier 1991, peut, à tout le moins, être considérée comme une taxe équivalente à la TVA.

44 Il convient de rappeler, à cet égard, que le principe du système commun de TVA consiste à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Le mécanisme des déductions est aménagé de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens ou les services en amont et que la taxe ne frappe, à chaque stade, que la valeur ajoutée et soit, en définitive, supportée par le consommateur final (voir arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, points 21 et 22).

45 La Cour a précisé quelles sont les caractéristiques essentielles de la TVA. Nonobstant quelques différences de rédaction, il ressort de sa jurisprudence que lesdites caractéristiques sont

au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la 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; la 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, à 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 (voir arrêts Banca popolare di Cremona, précité, point 28, ainsi que du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a., C?283/06 et C?312/06, Rec. p. I?8463, point 37).

46 Il suffit qu'une taxe ne présente pas l'une desdites caractéristiques essentielles pour qu'elle ne puisse être considérée comme équivalente à la TVA (voir, en ce sens, ordonnance du 5 février 2009, UAB Mechel Nemunas, C?119/08, point 37).

47 En l'occurrence, s'agissant de la deuxième caractéristique essentielle de la TVA, il y a lieu de constater que, tandis que la TVA est perçue transaction par transaction au stade de la commercialisation et que son montant doit être proportionnel aux prix des biens ou des services fournis (voir arrêt KÖGÁZ e.a., précité, point 39), il ressort des articles 4 et 5 de la loi du 16 décembre 1972 que la taxe polonaise en vigueur au 1er janvier 1991 était, au contraire, assise sur le chiffre d'affaires brut réalisé par l'assujetti au cours d'une période déterminée.

48 La taxe polonaise étant ainsi calculée sur la base d'un chiffre d'affaires périodique, il n'était pas possible de déterminer avec précision le montant de cette taxe éventuellement répercuté sur le client à l'occasion de chaque vente de biens, si bien qu'il n'était pas satisfait à la condition de proportionnalité de ce montant au prix perçu par l'assujetti (voir arrêt KÖGÁZ e.a., précité, point 40).

49 Ensuite, s'agissant de la quatrième caractéristique essentielle de la TVA, il convient de relever que, tandis que le mécanisme de la TVA communautaire prévoit la déduction de la taxe due ou acquittée pour tout bien ou service utilisé pour les besoins des opérations taxées afin que la taxe ne frappe que la valeur ajoutée à un stade donné de la production ou de la distribution, il ressort des indications fournies par les parties en réponse aux questions écrites qui leur avaient été adressées par la Cour et des débats lors de l'audience que la loi du 16 décembre 1972 ne prévoyait pas de droit à déduction de la taxe payée en amont, mais autorisait uniquement à déduire de la taxe générale grevant le chiffre d'affaires en aval les taxes ayant grevé, en amont, certains matériaux ou certaines matières premières. Ladite taxe s'appliquait donc non pas à la valeur ajoutée aux biens ou services, mais à la somme totale des revenus perçus.

50 La République de Pologne fait toutefois valoir que l'article 9 du règlement du ministre des finances du 17 avril 1990 (Dz. U, n° 27, position 156) exonérait, en principe, de la taxe sur le chiffre d'affaires la vente de biens d'approvisionnement, d'investissement et de finissage.

51 Toutefois, s'il est certes exact que l'existence de différences en ce qui concerne la méthode selon laquelle la déduction de la taxe déjà payée est calculée ne prive pas une taxe d'une caractéristique essentielle de la TVA si de telles différences sont plutôt d'ordre technique et n'empêchent pas que cette taxe opère, en substance, de la même façon que la TVA, il n'en va pas de même d'une taxe grevant les activités productives d'une manière telle qu'il n'est pas certain qu'elle soit, à l'instar d'une taxe sur la consommation comme la TVA, supportée en définitive par le consommateur final (arrêt Banca popolare di Cremona, précité, point 31).

52 Or, en l'occurrence, en raison, notamment, du jeu opaque des différentes exonérations ou taxations en cascade, il n'existe aucune certitude que la charge de la taxe sur le chiffre d'affaires

polonaise ait été, en définitive, répercutée sur le consommateur final d'une manière caractéristique d'une taxe sur la consommation telle que la TVA ni qu'elle ait conduit au même résultat que celle-ci.

53 Il ressort de ces considérations que la taxe sur le chiffre d'affaires applicable en Pologne au 1er janvier 1991 ne répondait pas aux caractéristiques essentielles de la TVA.

54 La République de Pologne n'appliquant pas, au 1er janvier 1991, une TVA au sens de la directive 2006/112 ni un système de taxation présentant les caractéristiques essentielles de la TVA les conditions d'application de l'article 115 de la directive 2006/112 ne sont pas remplies.

55 Il s'ensuit que la République de Pologne aurait dû appliquer le taux normal de la TVA aux produits en cause.

56 Enfin, pour autant que la République de Pologne entendrait formuler un moyen de défense autonome selon lequel l'application d'un taux réduit de TVA aux biens en cause viserait à accroître le taux de natalité en Pologne et contribuerait à accélérer le rythme de la croissance économique dans l'esprit de la stratégie de Lisbonne, il suffit de constater qu'un tel argument de nature sociopolitique, s'il peut éventuellement justifier l'octroi par le Conseil de l'Union européenne d'une dérogation par le biais d'une modification de la directive 2006/112, ne saurait, en revanche, d'un point de vue juridique, justifier, dans le cadre du présent recours en manquement, que cet État membre enfreigne les dispositions de l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

57 Dans ces conditions, il convient de 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 bébé ainsi que de chaussures pour enfants, 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.

Sur les dépens

58 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République de Pologne et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 7 % aux livraisons, à l'importation et à l'acquisition intracommunautaire d'articles vestimentaires et d'accessoires de mode pour bébé ainsi que de chaussures pour enfants, 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/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.**
- 2) **La République de Pologne est condamnée aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le polonais.