

**Cauza C-49/09**

**Comisia Europeană**

**împotriva**

**Republicii Polone**

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Taxă pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Aderare ulterioară a unor state membre – Dispoziții tranzitorii – Aplicare în timp – Aplicarea unei cote reduse – Îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și încălțăminte pentru copii”

**Sumarul hotărârii**

*Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Posibilitate a statelor membre de a aplica cu titlu tranzitoriu o cotă redusă*

*(Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 98, art. 115 și anexa III)*

Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu anexa III la această directivă un stat membru care aplică o cotă redusă de taxă pe valoarea adăugată de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, cu toate că nu aplică, la 1 ianuarie 1991, o taxă pe valoarea adăugată în sensul Directivei 2006/112 și nici un sistem de impozitare care să prezinte caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată și cu toate că, astfel, condițiile de aplicare ale articolului 115 din această directivă nu erau, prin urmare, îndeplinite.

Astfel, derogarea prevăzută la articolul 115 este supusă îndeplinirii a două condiții de aplicare cumulative. Prima condiție impune ca statul membru vizat să fi aplicat, la 1 ianuarie 1991, o taxă pe valoarea adăugată în sensul Directivei 2006/112 sau, cel puțin, un sistem de impozitare care să prezinte aceleași caracteristici precum sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. A doua condiție impune ca, în cadrul impozitării respective, livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la acest articol să fi fost supuse, la 1 ianuarie 1991, unei cote reduse.

(a se vedea punctele 42, 54 și 57 și dispozitivul)

**HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)**

28 octombrie 2010(\*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Taxă pe valoarea adăugată – Directiva

2006/112/CE – Aderare ulterioară a unor state membre – Dispoziții tranzitorii – Aplicare în timp – Aplicarea unei cote reduse – Îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și încălțăminte pentru copii”

În cauza C-49/09,

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

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

reclamantă,

împotriva

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

pârâtă,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

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

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei cote reduse de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) de 7 % livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de îmbrăcăminte și accesorii vestimentare pentru sugari și de încălțăminte pentru copii, Republica Polonă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborat cu anexa III la această directivă.

## Cadrul juridic

### *Reglementarea Uniunii*

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

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

„Statele membre aplic? o cot? standard a TVA, care este fixat? de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare ?i care este aceea?i pentru livrarea de bunuri ?i pentru prestarea de servicii.”

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

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

5 Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din aceast? directiv? are urm?torul cuprins:

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

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III [...]”

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

7 Articolul 109 ?i urm?toarele din Directiva 2006/112 stabilesc condi?iile în care anumite state membre pot aplica, pân? la introducerea regimurilor definitive, diferite m?suri în domeniul cotelor reduse de TVA. Aceste m?suri privesc aplicarea unor cote reduse mai mici de 5 %, men?inerea cotelor reduse pentru alte bunuri ?i servicii decât cele prev?zute în anexa III la Directiva 2006/112 sau aplicarea unei cote reduse care s? nu fie mai mic? de 12 %.

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

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1993, au fost obligate s? m?reasc? cu peste 2 % cota lor standard în vigoare la 1 ianuarie 1991 pot aplica o cot? redus? inferioar? valorii minime stabilite la articolul 99 livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

De asemenea, statele membre prev?zute la primul paragraf pot aplica o asemenea cot? serviciilor de restaurant, îmbr?c?minteii ?i înc?l?minteii pentru copii ?i locuin?elor.”

9 Potrivit articolului 115 din Directiva 2006/112:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1991, aplicau o cot? redus? serviciilor de restaurant, îmbr?c?minteii ?i înc?l?minteii pentru copii sau locuin?elor pot continua s? aplice aceast? cot? livr?rii de asemenea bunuri sau prest?rii de asemenea servicii.”

10 Capitolul 5 din titlul VIII, intitulat „Dispozi?ii temporare”, con?ine, la articolele 123-130, dispozi?ii care autorizeaz? statele membre care au aderat la Uniunea European? la 1 mai 2004 s? aplice o scutire cu drept de deducere a TVA?ului achitat într-o etap? anterioar? pentru livr?rile anumitor bunuri, precum ?i s? acorde o cot? redus? de TVA pentru anumite bunuri.

11 În ceea ce prive?te Republica Polon?, articolul 128 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Polonia poate s? acorde, pân? la 31 decembrie 2007, o scutire cu drept de deducere a TVA achitate în etapa anterioar? pentru livr?rile de anumite c?r?i ?i periodice de specialitate.

(2) Polonia poate continua s? aplice o cot? redus? de cel pu?in 7 % prest?rilor de servicii de

restaurant pân? la prima din urm?toarele dou? date: 31 decembrie 2007 sau data introducerii unor regimuri definitive, în conformitate cu articolul 402.

(3) Polonia poate continua s? aplice, pân? la 30 aprilie 2008, o cot? redus? de cel pu?in 3 % livr?rilor de produse alimentare prev?zute în anexa III punctul 1.

(4) Polonia poate continua s? aplice, pân? la 30 aprilie 2008, o cot? redus? de cel pu?in 3 % livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii de tipul celor destinate în mod normal utiliz?rii în produc?ia agricol?, exceptând bunurile de capital, precum utilajele sau cl?dirile, prev?zute în anexa III punctul 11.

(5) Polonia poate continua s? aplice, pân? la 31 decembrie 2007, o cot? redus? de cel pu?in 7 % prest?rilor de servicii de construc?ie, renovare ?i transformare a locuin?elor, nefurnizate în cadrul unei politici sociale, exceptând materialele de construc?ii, ?i livr?rilor, înainte de prima ocupare, de cl?diri reziden?iale sau de p?r?i ale cl?dirilor reziden?iale, prev?zute la articolul 12 alineatul (1) litera (a).”

12 Aceste derog?ri au fost stabilite în cadrul negocierilor în urma c?rora a fost semnat Actul privind condi?iile de aderare la Uniunea European? 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 ?i a Republicii Slovace ?i adapt?rile tratatelor pe care se întemeiaz? Uniunea European? (JO 2003, L 236, p. 33, denumit în continuare „Actul de aderare”). Acestea figureaz? în capitolul 9 punctul 1 literele (a)-(c) din anexa XII la actul de aderare.

13 Articolul 24 din Actul de aderare prevede:

„M?surile enumerate în anexele V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII ?i XIV la prezentul act se aplic? noilor state membre în condi?iile prev?zute în anexele men?ionate.”

14 Anexa XII la Actul de aderare cuprinde lista acquis?ului comunitar referitor la Polonia. Capitolul 9 din aceast? anex?, intitulat „Fiscalitate”, con?ine un punct 1 care declar? aplicabile normele privind sistemul comun de TVA dup? cum urmeaz?:

„31977 L 0388: A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, [...], p. 1), modificat? ultima dat? de:

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

(a) Prin derogare de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, Polonia poate (i) s? aplice o scutire cu rambursarea impozitului pl?tit în etapa precedent? pentru furnizarea anumitor c?r?i ?i periodice de specialitate, pân? la 31 decembrie 2007, ?i (ii) s? men?in? o rat? redus? a taxei pe valoarea ad?ugat? de minimum 7 % pentru furnizarea serviciilor de tip restaurant pân? la 31 decembrie 2007 sau pân? la sfâr?itul perioadei de tranzi?ie men?ionate la articolul 28 litera (l) din directiv?, dac? aceast? dat? este mai apropiat?.

(b) Prin derogare de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, Polonia poate s? men?in?: (i) un nivel redus al taxei pe valoarea ad?ugat? de cel pu?in 3 % pentru produse alimentare (inclusiv b?uturi, dar exceptând b?uturile alcoolice) pentru consum uman ?i animalier; animale vii, semin?e, plante ?i ingrediente destinate în mod normal prepar?rii de produse alimentare; produse folosite în mod normal pentru a suplimenta sau substitui alimente ?i pentru furnizarea de m?rfuri ?i servicii destinate în general utiliz?rii în produc?ia agricol?, dar

exceptând bunurile de capital, cum ar fi utilajele sau clădirile, menționate la punctele 1-10 din anexa H la directivă, până la 30 aprilie 2008, și (ii) un nivel redus de cel puțin 7 % pentru furnizarea de servicii, care nu sunt prevăzute într-un program social, pentru construirea, renovarea și modificarea locuințelor, exceptând materialele de construcții, și pentru dotarea, înainte de prima ocupare, a clădirilor de locuințe sau a unor părți din clădirile de locuințe menționate la articolul 4 alineatul (3) litera (a) din directivă, până la 31 decembrie 2007.

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

### *Reglementarea națională*

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

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

### **Procedura precontencioasă**

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

18 În răspunsul său din 22 mai 2007, Republica Polonă a susținut că aplicarea unei cote reduse de TVA bunurilor respective se numără printre măsurile care au drept obiect susținerea familiilor și încurajarea natalității în Polonia, încadrându-se în același timp în „strategia de la Lisabona”. Aceasta s-a referit de asemenea la aplicarea unor cote reduse de TVA pentru aceleași bunuri în Irlanda, în Luxemburg și în Regatul Unit. În sfârșit, aceasta considera că, având în vedere caracterul limitat în timp al aplicării cotei reduse în litigiu, nu ar putea exista o denaturare a concurenței.

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

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

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

### **Cu privire la acțiune**

#### *Argumentele părților*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

care suscit? o dezbatere important? înainte de aderare, aceasta nu ar putea totu?i s? sus?in? teza imposibilit??ii aplic?rii articolului 115 din Directiva 2006/112 pentru statul membru care nu a solicitat reproducerea con?inutului acestora în condi?iile din Actul de aderare.

33 Republica Polon? afirm? c?, în Polonia, la 1 ianuarie 1991, în conformitate cu dispozi?iile din Legea din 16 decembrie 1972, se aplica o cot? redus? pentru vânzarea bunurilor, printre care se num?r? îmbr?c?mintea ?i înc?l??mintea pentru copii. Mecanismul TVA?ului în Polonia, instituit ulterior intr?rii în vigoare a Legii din 8 ianuarie 1993 privind impozitul asupra bunurilor ?i serviciilor (Dz. U. nr. 11, punctul 50), cu modific?rile ulterioare, ar fi foarte apropiat de cel al Uniunii, întrucât l?ar fi imitat. Prin urmare, Republica Polon? ar fi aplicat întotdeauna o cot? redus? de 7 % pentru aceste bunuri. Republica Polon? ar îndeplini astfel condi?iile de aplicare a articolului 28 alineatul (2) litera (d) din A?asea directiv? ?i, în consecin??, a articolului 115 din Directiva 2006/112, chiar dac? aceast? dispozi?ie nu a fost preluat? în Actul de aderare.

34 Argumentul Comisiei întemeiat pe faptul c? Actul de aderare nu cuprinde dispozi?ii care s? corespund? cu textul articolului 115 din Directiva 2006/112 pentru bunurile în cauz?, de?i con?ine dispozi?ii în acest sens în ceea ce prive?te aplicarea unei cote reduse serviciilor de restaurant ?i locuin?elor, ar constitui un argument *a contrario*, ceea ce nu ar putea fi admis. Potrivit opiniei exprimate de Republica Polon?, din faptul c? anumite dispozi?ii, care men?ioneaz? bunuri ?i servicii c?rora li se aplic? o cot? redus? de TVA pe baza unor derog?ri de la dispozi?iile celei de A?asea directive, au fost preluate în cadrul dispozi?iilor din Actul de aderare nu se poate deduce c? altor bunuri ?i servicii, men?ionate exclusiv în dispozi?iile din dreptul derivat, nu li se poate aplica aceast? cot?. Preluarea dispozi?iilor din dreptul derivat în Actul de aderare nu ar putea avea decât o valoare declarativ?.

35 Faptul de a refuza „noilor” state membre posibilitatea de a aplica articolul 115 din Directiva 2006/112 ar avea drept efect s? avantajeze statele membre „vechi”. Diferen?e importante în ceea ce prive?te nivelul de impozitare – de ordinul a 10 % din cota de TVA – ar conduce la divergen?e de pre?uri între acelea?i produse în diferitele state membre, ceea ce, conform considerentelor (4) ?i (7) ale acestei directive, ar denatura concuren?a intracomunitar?.

36 Republica Polon? sus?ine c? men?inerea unei cote reduse de TVA trebuie admis? pentru motive sociale care coincid cu obiectivele Uniunii, care urm?resc nu numai cre?terea economic?, ci ?i progresul social.

37 Astfel cum reiese din considerentul (6) al Directivei 2006/112 ?i din jurispruden??, obiectivul derog?rilor de la dispozi?iile din Directiva 2006/112 ar fi acela de a reduce cât mai mult posibil efectele negative, pentru economie ?i pentru societate, produse de o armonizare prea restrictiv? (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, Rec., p. I?6269, punctul 22, ?i Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Rep., p. I?2283, punctul 24).

38 În aceast? privin??, Republica Polon? aminte?te c?, înc? din stadiul procedurii administrative, a subliniat c? men?inerea unei cote reduse de TVA pentru produsele în cauz? este extrem de important? din punctul de vedere al cre?terii sale economice, îns? mai ales din punctul de vedere al solu?iilor prin care se urm?re?te încurajarea efectiv? a cre?terii ratei natalit??ii în Polonia.

#### *Aprecierea Cur?ii*

39 Nu se contest? c?, la expirarea termenului stabilit în avizul motivat, Republica Polon? aplica o cot? redus? de TVA de 7 % pentru bunurile în cauz? ?i c? acestea nu fac parte din categoriile de bunuri ?i servicii care figureaz? în anexa III la Directiva 2006/112, care, potrivit articolului 98 din

această directivă, sunt singurele cărora li se pot aplica cotele reduse. De asemenea, nu se contestă că Actul de aderare al Poloniei nu prevede o derogare în această privință.

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

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

42 În această privință, este suficient să se arate că derogarea prevăzută la articolul 115 este supusă îndeplinirii a două condiții de aplicare cumulative. Prima condiție impune ca statul membru vizat să fi aplicat, la 1 ianuarie 1991, un TVA în sensul Directivei 2006/112 sau, cel puțin, un sistem de impozitare care să prezinte aceleași caracteristici precum sistemul comun de TVA. A doua condiție impune ca, în cadrul impozitării respective, livrările de bunuri și prestările de servicii prevăzute la acest articol să fi fost supuse, la 1 ianuarie 1991, unei cote reduse.

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

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

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



final? a taxei men?ionate s? revin? în cele din urm? consumatorului (a se vedea Hot?rârea Banca populare di Cremona, citat? anterior, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ ?i al?ii, C?283/06 ?i C?312/06, Rep., p. I?8463, punctul 37).

46 Este suficient ca o tax? s? nu prezinte una dintre caracteristicile esen?iale pentru a nu putea fi considerat? echivalent? TVA?ului (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 5 februarie 2009, UAB Mechel Nemunas, C?119/08, punctul 37).

47 În spe??, în ceea ce prive?te a doua caracteristic? esen?ial? a TVA?ului, trebuie constatat c?, în timp ce TVA?ul este perceput la fiecare opera?iune în etapa comercializ?rii, iar quantumul s?u este propor?ional cu pre?ul bunurilor ?i al serviciilor furnizate (a se vedea Hot?rârea KÖGÁZ ?i al?ii, citat? anterior, punctul 39), din articolele 4 ?i 5 din Legea din 16 decembrie 1972 reiese c? impozitul polonez în vigoare la 1 ianuarie 1991 era, dimpotriv?, stabilit în func?ie de cifra de afaceri brut? realizat? de persoana impozabil? într?o anumit? perioad?.

48 Întrucât impozitul polonez este astfel calculat pe baza unei cifre de afaceri periodice, nu ar fi posibil s? se determine cu precizie quantumul acestuia care s?a repercutat eventual asupra clientului cu ocazia fiec?rei vânz?ri de bunuri, astfel încât nu s?ar îndeplini condi?ia propor?ionalit??ii între acest quantum ?i pre?ul perceput de persoana impozabil? (a se vedea Hot?rârea KÖGÁZ ?i al?ii, citat? anterior, punctul 40).

49 În continuare, în ceea ce prive?te a patra caracteristic? esen?ial? a TVA?ului, trebuie ar?tat, în primul rând, c?, în timp ce mecanismul TVA?ului comunitar prevede deducerea taxei datorate sau achitate pentru toate bunurile sau serviciile utilizate pentru nevoile opera?iunilor impozabile pentru ca taxa s? nu fie aplicat? decât valorii ad?ugate într?un anumit stadiu de produc?ie sau de distribu?ie, reiese din informa?iile furnizate de p?r?i ca r?spuns la întreb?rile scrise care le?au fost adresate de Curte ?i din dezbaterile din cadrul ?edin?ei c? Legea din 16 decembrie 1972 nu prevedea dreptul de deducere a impozitului pl?tit în amonte, ci autoriza numai deducerea din impozitul general aplicat cifrei de afaceri aferente ie?irilor a impozitelor aplicate în amonte anumitor materiale sau anumitor materii prime. A?adar, impozitul respectiv nu se aplica valorii ad?ugate bunurilor sau serviciilor, ci sumei totale a veniturilor încasate.

50 Republica Polon? sus?ine totu?i c? articolul 9 din Regulamentul ministrului de finan?e din 17 aprilie 1990 (Dz. U. nr. 27, punctul 156) ar scuti, în principiu, de impozitul pe cifra de afaceri vânzarea bunurilor de aprovizionare, de investi?ie ?i de finisare.

51 De?i este, desigur, adev?rat c? existen?a unor diferen?e în ceea ce prive?te metoda potrivit c?reia este calculat? deducerea impozitului deja pl?tit nu priveaz? un impozit de una dintre caracteristicile esen?iale ale TVA?ului dac? astfel de diferen?e sunt mai mult de ordin tehnic ?i nu împiedic? aplicarea acestui impozit, în esen??, în acela?i mod ca ?i TVA?ul, situa?ia este totu?i diferit? în cazul unui impozit aplicat activit??ilor de produc?ie într?un mod în care nu este cert c? acesta este suportat de consumatorul final, precum în cazul unui impozit pe consum de tipul TVA?ului (Hot?rârea Banca populare di Cremona, citat? anterior, punctul 31).

52 Or, în spe??, în special din cauza jocului opac al diferitelor scutiri sau impozite în cascad?, nu exist? nicio certitudine c? sarcina impozitului pe cifra de afaceri polonez a fost în final repercutat? asupra consumatorului final într?un mod caracteristic unui impozit pe consum precum TVA?ul ?i nici c? acesta a condus la acela?i rezultat precum TVA?ul.

53 Reiese din aceste considera?ii c? impozitul pe cifra de afaceri aplicabil în Polonia la 1 ianuarie 1991 nu prezenta caracteristicile esen?iale ale TVA?ului.

54 Întrucât Republica Polon? nu aplica, la 1 ianuarie 1991, un TVA în sensul Directivei

2006/112 și nici un sistem de impozitare care să prezinte caracteristicile esențiale ale TVA-ului, condițiile de aplicare ale articolului 115 din Directiva 2006/112 nu sunt îndeplinite.

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

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

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

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

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

2) **Obligă Republica Polonă la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături

\* Limba de procedură: polona.