

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

6 mai 2010 (*)

«Manquement d'État – Fiscalité – TVA – Transport international de personnes – Imposition forfaitaire des transporteurs domiciliés en dehors du territoire national»

Dans l'affaire C-311/09,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 4 août 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 initialement par M. M. Dowgielewicz, puis par M. M. Szpunar, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (septième chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J. Malenovský (rapporteur) et T. von Danwitz, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en prélevant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») selon les modalités définies au chapitre 13, paragraphe 35, points 1 et 3 à 5, de l'arrêté du ministre des Finances du 27 avril 2004 relatif à l'exécution de certaines dispositions de la loi relative à la taxe sur les produits et les services (Dz. U n° 97, position 970, ci-après le «régime de TVA litigieux»), la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168 et 273 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 L'article 73 de la directive 2006/112 dispose:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services [...], la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

3 L'article 168 de cette directive énonce:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti;

[...]»

4 Selon les termes de l'article 273, premier alinéa, de ladite directive:

«Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

5 Aux termes de l'article 395 de la même directive:

«1. Le Conseil [de l'Union européenne], statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire les mesures visées au paragraphe 1 envoie une demande à la Commission et lui fournit toutes les données nécessaires. Si la Commission considère qu'elle ne dispose pas de toutes les données nécessaires, elle prend contact avec l'État membre concerné dans un délai de deux mois à compter de la réception de la demande et précise quelles sont les données complémentaires dont elle a besoin.

Dès que la Commission dispose de toutes les données d'appréciation qu'elle considère utiles, elle en informe l'État membre requérant dans un délai d'un mois et transmet la demande, dans sa langue d'origine, aux autres États membres.

3. Dans les trois mois suivant l'envoi de l'information visée au paragraphe 2, deuxième alinéa, la Commission présente au Conseil une proposition appropriée ou, lorsque la demande de dérogation soulève des objections de sa part, une communication exposant lesdites objections.

4. La procédure fixée aux paragraphes 2 et 3 doit, en tout état de cause, être achevée dans un délai de huit mois à compter de la réception de la demande par la Commission.»

La réglementation nationale

6 L'article 99, paragraphe 15, de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les produits et les services (Dz. U n° 54, position 535, ci-après la «loi sur la TVA») dispose:

«Le ministre chargé des Finances publiques peut établir, par voie d'arrêté, des conditions particulières et des modalités de calcul et de perception de la taxe au titre des prestations de transport routier international effectuées par des assujettis ayant leur siège ou leur domicile ou encore leur résidence en dehors du territoire national, en tenant compte:

- 1) de la spécificité des prestations de transport effectuées;
- 2) de la nécessité de garantir un calcul exact du montant de la taxe;
- 3) des dispositions de la Communauté européenne.»

7 Le chapitre 13, paragraphe 35, de l'arrêté du ministre des Finances du 27 avril 2004 relatif à l'exécution de certaines dispositions de la loi relative à la taxe sur les produits et les services dispose:

«1. Les assujettis ayant leur siège ou un établissement stable ou encore leur domicile ou leur résidence en dehors du territoire national sont redevables de la taxe auprès d'un bureau de douane au titre des prestations de transport routier international effectuées sur le territoire national consistant en des prestations de transport occasionnel de personnes à bord d'autobus immatriculés en dehors du territoire national, selon les principes énoncés aux points 2 à 4.

[...]

3. Le montant de la taxe est fixé pour chaque voyageur à 7 % de 285 zlotys, le chiffre étant arrondi au nombre entier supérieur.

4. L'assujetti inscrit le montant de la taxe dans la déclaration qu'il dépose auprès du bureau de douane en deux exemplaires. Un exemplaire de la déclaration accompagné de la preuve du paiement de la taxe est remis à l'assujetti, lequel est tenu de conserver ces documents jusqu'au moment du départ du territoire national.

5. Le montant fixé doit être acquitté dans le bureau de douane lorsque l'autobus transportant les passagers entre sur le territoire national.»

La procédure précontentieuse

8 Le 23 octobre 2007, la Commission a adressé à la République de Pologne des griefs formels portant sur des manquements aux articles 73, 168 et 273 de la directive 2006/112 découlant de l'application du régime de TVA litigieux.

9 Par lettre du 21 décembre 2007, la République de Pologne a transmis sa réponse aux griefs formels de la Commission, dans laquelle elle a reconnu que le régime de TVA litigieux dérogeait aux prescriptions de la directive 2006/112 et indiqué qu'elle était disposée à adopter des solutions conformes à cette directive.

10 La Commission, non satisfaite de la réponse de la République de Pologne, lui a adressé, le

27 juin 2008, un avis motivé dans lequel elle maintient que cet État membre a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168 et 273 de la directive 2006/112 en appliquant le régime de TVA litigieux.

11 Par lettre du 28 août 2008, la République de Pologne a communiqué sa réponse audit avis motivé, dans laquelle elle reconnaît une nouvelle fois que le régime de TVA litigieux est dérogatoire aux dispositions de la directive 2006/112 et fait savoir que des travaux ont été entamés en vue de préparer une nouvelle demande de dérogation tenant compte des observations de la Commission sur la base de l'article 395 de cette directive.

12 N'étant pas satisfaite des réponses apportées par cet État membre, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

13 Dans son mémoire en défense, la République de Pologne conteste la recevabilité du recours en raison de son caractère prématuré.

14 À cet égard, la République de Pologne rappelle ainsi qu'elle a engagé, dès le mois de juin 2005, une procédure visant à obtenir une dérogation sur le fondement de l'article 395 de la directive 2006/112, avec pour but de simplifier la perception de la TVA au titre de la prestation, sur le territoire national, de services de transport routier international consistant dans le transport occasionnel de personnes en autobus immatriculés en dehors du territoire national par des assujettis ayant leur siège ou leur principal lieu d'activité ou de séjour hors de ce territoire.

15 La Commission ayant émis des doutes sur le bien-fondé de cette première demande de dérogation, la République de Pologne se serait efforcée, toujours en concertation avec la Commission, de rechercher d'autres solutions et aurait présenté une nouvelle demande.

16 Toutefois, nonobstant l'introduction de cette seconde demande et les efforts déployés par la République de Pologne pour parvenir à une solution négociée, la Commission aurait préféré introduire un recours devant la Cour. De tels agissements de la part de la Commission soulèveraient des doutes au regard du principe de coopération loyale établi à l'article 10 CE, qui s'imposerait pourtant de la même manière aux États membres et aux institutions de l'Union européenne.

17 Eu égard à ces considérations, la République de Pologne soutient qu'il conviendrait de juger le présent recours prématuré et portant atteinte à la confiance entre les États membres et les institutions de l'Union.

18 À titre liminaire, il convient de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que la procédure en manquement repose sur la constatation objective du non-respect par un État membre des obligations que lui impose le droit de l'Union et que les principes du respect de la confiance légitime et de coopération loyale ne sauraient, dans un cas tel que celui de l'espèce, être invoqués par un État membre pour faire obstacle à la constatation objective du non-respect, par lui, des obligations que lui impose le traité CE, car l'admission de cette justification irait à l'encontre de l'objectif poursuivi par la procédure prévue à l'article 226 CE (voir, en ce sens, arrêts du 24 avril 2007, Commission/Pays-Bas, C-523/04, Rec. p. I-3267, point 28, et du 6 octobre 2009, Commission/Espagne, C-562/07, non encore publié au Recueil, point 18).

19 S'agissant du caractère prématuré du recours, il y a lieu de relever qu'il résulte d'une

jurisprudence constante qu'il incombe à la Commission, lorsqu'elle considère qu'un État membre a manqué à ses obligations, d'apprécier l'opportunité d'agir contre cet État, de déterminer les dispositions qu'il a violées et de choisir le moment où elle initiera la procédure en manquement à son encontre, les considérations qui déterminent ce choix ne pouvant affecter la recevabilité de son recours (voir, en ce sens, arrêts du 10 mars 2005, Commission/Allemagne, C-531/03, point 23, et du 8 décembre 2005, Commission/Luxembourg, C-33/04, Rec. p. I-10629, point 66).

20 Eu égard à ce qui précède, il suffit de constater que, la Commission étant libre de déterminer l'opportunité de l'introduction d'un recours en manquement, la République de Pologne ne peut soulever, comme moyen de défense, une exception d'irrecevabilité tirée de la violation des principes du respect de la confiance légitime et de coopération loyale.

21 Partant, il convient de déclarer recevable le recours introduit par la Commission.

Sur le fond

Argumentation des parties

22 La Commission soutient que le régime de TVA litigieux n'est pas conforme à l'article 73 de la directive 2006/112 en ce qui concerne le calcul de la base d'imposition, à l'article 168 de cette directive en ce qui concerne les déductions et, enfin, à l'article 273 de ladite directive en ce qui concerne les obligations liées à la perception de la TVA qui incombent aux personnes redevables de la taxe.

– Sur le grief tiré de la non-conformité du régime de TVA litigieux avec l'article 73 de la directive

23 Selon la Commission, le montant de la taxe, tel qu'il résulte du régime de TVA litigieux, est fixé de manière forfaitaire, pour chacun des voyageurs, à 7 % d'un montant de 285 zlotys, soit 7 % d'environ 70 euros. Ce montant, multiplié par le nombre de passagers de l'autobus concerné, est considéré comme le montant de la TVA dû au titre des prestations de services effectuées pour les passagers d'un autobus donné et pour un trajet donné.

24 Or, la Commission rappelle que, dans l'arrêt du 6 novembre 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Rec. p. I-6103), la Cour a jugé notamment que, dans le cas des prestations de transport international de personnes, aux fins de la détermination de la partie de trajet soumise à la taxe dans chacun des États membres concernés, le montant total dû pour la prestation devait être ventilé proportionnellement en fonction des distances parcourues dans chacun de ces États, tout autre critère de répartition devant être exclu.

25 Toutefois, le régime de TVA litigieux, en fixant dans tous les cas le montant de 285 zlotys comme base d'imposition, ne tiendrait pas compte de la distance réelle parcourue en Pologne par l'autobus.

26 La République de Pologne, dans son mémoire en défense, ne conteste pas que le régime de TVA litigieux constitue une dérogation aux dispositions de la directive 2006/112. Elle précise, en outre, que, eu égard à l'impossibilité d'élaborer une position commune avec la Commission, des travaux législatifs sont en cours dans le but de remédier à la violation et qu'il est ainsi envisagé d'abroger l'article 99, paragraphe 15, de la loi sur la TVA, ainsi que, par voie de conséquence, le chapitre 13, paragraphe 35, de l'arrêté du ministre des Finances du 27 avril 2004 relatif à l'exécution de certaines dispositions de la loi relative à la taxe sur les produits et les services.

– Sur les griefs tirés de la non-conformité du régime de TVA litigieux avec les articles 168 et 273 de la directive 2006/112

27 En ce qui concerne le grief tiré de la violation de l'article 168 de la directive 2006/112, la Commission soutient que, en vertu du régime de TVA litigieux, l'assujetti n'est pas obligé de s'immatriculer aux fins de la TVA en Pologne. Par conséquent, il ne jouit d'aucun des droits ni n'est soumis à aucune des obligations découlant de la loi sur la TVA. Il ne peut donc récupérer la TVA acquittée en Pologne, notamment au titre de l'achat de carburant.

28 En ce qui concerne le grief tiré de la violation de l'article 273 de la directive 2006/112, la Commission fait valoir que le régime de TVA litigieux, qui concerne les prestations de transport international de personnes, est fondé sur une déclaration spéciale déposée en deux exemplaires par l'assujetti, à savoir le conducteur de l'autobus, dans un bureau de douane frontalier lorsque l'autobus entre sur le territoire polonais. Cette déclaration ne pourrait donc avoir pour base que l'article 273 de cette directive.

29 Certes, ledit article autoriserait les États membres à prévoir d'autres obligations que celles expressément établies dans ladite directive pour «assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude». Toutefois, ces obligations ne pourraient donner lieu à des formalités liées au passage d'une frontière. Or, selon la Commission, le régime de TVA litigieux ne tient pas compte de cette condition.

30 La République de Pologne conteste les griefs tirés de la violation des articles 168 et 273 de la directive 2006/112. À cet égard, cet État membre se borne à faire valoir, dans son mémoire en défense, que «l'examen d'une éventuelle violation des articles 168 et 273 de la directive 2006/112 [...] est sans objet».

Appréciation de la Cour

31 S'agissant, en premier lieu, de l'argument de la République de Pologne selon lequel des travaux législatifs seraient en cours afin de mettre fin à la violation de l'article 73 de la directive 2006/112, il convient de rappeler qu'il découle d'une jurisprudence constante que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé. À cet égard, il ne saurait être tenu compte de l'adoption de mesures législatives, réglementaires ou administratives postérieurement à la date d'expiration dudit délai (arrêts du 21 février 2008, *Commission/Italie*, C-412/04, Rec. p. I-619, points 42 et 43, ainsi que du 26 novembre 2009, *Commission/Grèce*, C-211/09, point 7).

32 Or, en l'espèce, il est constant que, à l'expiration du délai imparti dans l'avis motivé, la République de Pologne n'avait pas adopté les mesures nécessaires pour se conformer aux dispositions de la directive 2006/112.

33 Il s'ensuit que le premier grief de la Commission est fondé.

34 S'agissant, en second lieu, de la simple affirmation de la République de Pologne selon laquelle l'examen de la violation des articles 168 et 273 de la directive 2006/112 serait sans objet, il y a lieu de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque la Commission a fourni suffisamment d'éléments faisant apparaître que les dispositions nationales adoptées par l'État membre défendeur ne sont pas de nature à garantir la mise en œuvre effective d'une directive, il incombe à cet État membre de contester de manière substantielle et détaillée les éléments ainsi présentés et les conséquences qui en découlent (voir, en ce sens, arrêt du 22 janvier 2009, Commission/Pologne, C-492/07, point 20).

35 Ainsi qu'il est mentionné aux points 27 à 29 du présent arrêt, la Commission soutient que l'impossibilité de bénéficier du droit à déduction résultant du régime de TVA litigieux ainsi que l'existence de formalités liées au passage d'une frontière sont contraires aux dispositions de la directive 2006/112.

36 Or, la République de Pologne ne remet pas précisément en cause l'existence de formalités au passage de ses frontières ni ne réfute l'argument de la Commission selon lequel un assujetti ne peut bénéficier du droit à déduction.

37 Dans ces circonstances, la République de Pologne doit être considérée comme n'ayant pas fourni d'élément précis et substantiel pertinent pour étayer sa défense. Il en résulte que la République de Pologne n'a pas démontré que les griefs tirés de la violation des articles 168 et 273 de la directive 2006/112 sont non fondés.

38 Eu égard aux considérations précédentes, les deuxième et troisième griefs de la Commission doivent être considérés comme fondés.

39 Par conséquent, il convient de constater que, en prélevant la TVA selon le régime de TVA litigieux, la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168 et 273 de la directive 2006/112.

Sur les dépens

40 Aux termes 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 cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

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

1) En prélevant la taxe sur la valeur ajoutée selon les modalités définies au chapitre 13, paragraphe 35, points 1 et 3 à 5, de l'arrêté du ministre des Finances du 27 avril 2004 relatif à l'exécution de certaines dispositions de la loi relative à la taxe sur les produits et les services, la République de Pologne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168 et 273 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.