

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} CHRISTINE STIX-HACKL

présentées le 1^{er} décembre 2005 ¹

I — Introduction

II — Cadre juridique

A — *Droit communautaire*

1. Dans la présente procédure préjudicielle, le Symvoulío tis Epikrateias (Grèce) sollicite de la Cour une interprétation de l'article 15 de la sixième directive du Conseil ² (ci-après la «sixième directive») concernant l'exonération des opérations à l'exportation, des opérations assimilées et des transports internationaux dans le cas des redevances de fret pour le transport de combustibles destinés à l'avitaillement des navires. De plus, cette juridiction souhaiterait savoir, au cas où l'exonération ne serait pas applicable, dans quelle mesure l'attitude de l'administration fiscale pourrait faire naître, dans le chef de l'assujetti, en application du principe de protection de la confiance légitime, une confiance digne de protection qui fait obstacle à une détermination de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a posteriori.

2. L'article 15 de la sixième directive énonce notamment:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Directive 77/388/CEE 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).

[...]

4. les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux:
 8. les prestations de services, autres que celles visées au point 5, effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer y visés et de leur cargaison;
- a) affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche;
- [...]

B — *Droit national*

- b) de sauvetage et d'assistance en mer, ou affectés à la pêche côtière, à l'exclusion pour ces derniers des provisions de bord;
3. L'article 22 de la loi n° 1642/1986 qui transpose la sixième directive en droit grec, telle qu'en vigueur durant la période pertinente, dispose notamment:

[...]

«Sont exonérés de la taxe:

5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets — y compris l'équipement de pêche — incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation;
 - a) la livraison et l'importation de bateaux destinés à être affectés à la navigation commerciale ou à la pêche par des assujettis au régime normal de la TVA ou destinés à toute autre forme d'exploitation, au démantèlement ou à l'usage des forces armées et des pouvoirs publics en général, la livraison et l'importation des moyens de transport flottants pour le sauvetage et l'assistance en mer ainsi que d'objets et de matériaux destinés à être incorporés ou utilisés dans des bateaux ou moyens
- [...]

flottants de sauvetage en mer. Sont exclus les bateaux à usage privé, destinés à des activités de plaisance ou sportives;

bateaux relevant de la loi n° 438/1976 sont également applicables aux autres bateaux professionnels;

[...]

[...]»

- c) la livraison et l'importation de carburants, lubrifiants, provisions et autres biens destinés à l'avitaillement de bateaux, de moyens de transport flottants et d'aéronefs, qui sont exonérés conformément aux dispositions des points a) et b). Concernant les bateaux et moyens de transport flottants pour la navigation commerciale intérieure, ou destinés à une autre exploitation à l'intérieur du pays, ainsi que les bateaux de pêche qui pêchent dans les eaux territoriales grecques, l'exonération se limite aux carburants et aux lubrifiants;

- d) l'affrètement de bateaux et la location d'aéronefs en vue de la réalisation d'opérations imposables ou d'opérations exonérées avec droit de déduire la taxe versée en amont. Sont exclus l'affrètement et la location de bateaux ou aéronefs à usage privé, destinés à une activité de plaisance ou à une activité sportive. L'affrètement des bateaux professionnels de tourisme relevant de la loi n° 438/1976 (FEK 256 A') est exonéré, dès lors que ceux-ci font, durant leurs traversées, également escale dans des ports hors de Grèce [...]. Les dispositions ci-dessus qui concernent les

III — Faits, procédure au principal et questions préjudicielles

4. La société Elmeka NE (ci-après «Elmeka») exploite un navire-citerne privé qui effectue à l'intérieur du pays des transports de produits pétroliers pour le compte de divers affréteurs, commerçants de combustibles liquides.

5. Au cours du contrôle fiscal des livres comptables et des écritures de l'entreprise pour les exercices 1994, 1995 et 1996, les autorités fiscales nationales compétentes ont constaté que, parmi les affréteurs-fournisseurs, qui étaient en relations d'affaires avec la requérante et auprès desquels celle-ci recueillait des ordres de transport de produits pétroliers, figurait notamment la société panaméenne Oceanic International Bunkering dont l'objet social est le commerce de produits pétroliers et de lubrifiants. Les autorités ont en outre constaté que la requérante n'avait pas facturé à la société susmentionnée de TVA sur le fret brut qu'elle percevait pour les transports de

produits pétroliers destinés à l'avitaillement de navires à l'intérieur du pays, car elle estimait que ces transactions étaient exonérées de la taxe en question.

était tenue d'acquitter la taxe différentielle, une majoration fiscale pour chaque exercice fiscal en raison des fausses déclarations qu'elle aurait faites ainsi qu'une amende.

6. Par courrier du 21 juin 1994, la requérante au principal a demandé au service des contributions du Pirée chargé des affaires maritimes si, dans le cadre de l'avitaillement de bateaux effectuant vers l'étranger des transports en carburants provenant de raffineries de la rade du port du Pirée, elle était légalement tenue de facturer la TVA sur le connaissance (bordereau de transport) qu'elle établissait pour Oceanic International Bunkering ou si elle en était exonérée en vertu de l'article 22 de la loi n° 1642/1986 et, dans ce cas, selon quelle procédure. Par lettre du 24 juin 1994, les autorités susmentionnées ont répondu que le connaissance concerné était exonéré de la TVA.

7. Au motif que, à la suite de la suppression de l'exonération de TVA pour les transporteurs de produits pétroliers à compter du 1^{er} janvier 1993, les services fournis par la demanderesse étaient devenus assujettis puisqu'ils étaient effectués sur le territoire national, les autorités compétentes ont émis le 5 juin 1997 des avis d'imposition pour les exercices fiscaux litigieux, c'est-à-dire du 1^{er} janvier au 31 décembre 1994 (affaire C-181/04), du 1^{er} janvier au 31 décembre 1995 (affaire C-182/04) et du 1^{er} janvier au 31 décembre 1996 (affaire C-183/04), en vertu desquels la requérante au principal

8. La requérante au principal a d'abord contesté les avis litigieux devant le Dioikitiko Protodikeio (tribunal administratif de première instance) du Pirée. Ce recours a été rejeté. Elle a fait appel de ce jugement devant le Dioikitiko Efeteio (Cour administrative d'appel) du Pirée, qui a partiellement invalidé le jugement de première instance. La juridiction d'appel a considéré en substance que, lorsque le comportement de l'administration exprimé par des actes positifs a fait naître, dans le chef de l'assujetti, durant une longue période, une confiance permanente et justifiée au regard de l'expérience générale dans son non-assujettissement à la TVA, avec pour conséquence une absence d'obligation de répercuter celle-ci sur le consommateur, la détermination de la taxe à titre rétroactif n'est pas licite lorsqu'elle met en péril la stabilité financière de l'entreprise concernée. La requérante n'a cependant pas exposé qu'elle risquait une déconfiture. De plus, le Dioikitiko Efeteio a jugé que l'exonération de la TVA ne s'appliquait qu'aux seules livraisons de combustibles directement effectuées par le fournisseur et non au transport effectué pour le compte du fournisseur par des transporteurs tels que la requérante. Par conséquent, le Dioikitiko Efeteio a jugé que la requérante était à bon droit redevable de la dette principale, mais non pas de la majoration et de l'amende fiscale puisqu'elle s'est uniquement contentée de suivre les instructions des autorités.

9. La requérante s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant le Symvoulío tis Epikrateias (Conseil d'État). Dans le cadre de ce pourvoi, la juridiction de renvoi a saisi la Cour, par ordonnance du 3 mars 2004 qui est parvenue au greffe de la Cour le 19 avril 2004, d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes:

directive, la prestation de services doit-elle avoir pour destinataire l'armateur lui-même ou cette exonération est-elle accordée même si la prestation est destinée à un tiers, pourvu qu'elle soit effectuée pour les besoins directs des bateaux visés au point 5 de ce même article, qui sont également ceux visés aux points a) et b) du point 4 de cet article?

«1) Les dispositions de l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (directive 77/388/CEE du Conseil), auxquelles l'article 15, point 5, de cette directive renvoie, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles concernent l'affrètement tant des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs que des bateaux exerçant une activité commerciale, industrielle ou de pêche, ou concernent-elles uniquement l'affrètement des bateaux affectés à la navigation en haute mer, de sorte que, dans cette deuxième hypothèse, les dispositions de l'article 22, paragraphe 1, sous d), de la loi n° 1642/1986 auraient, pour ce qui est de la catégorie de bateaux concernés par l'affrètement, un champ d'application plus large que celles de la directive?

3) Les règles et principes du droit communautaire relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée permettent-ils — et selon quelles modalités — d'exiger a posteriori le paiement d'une taxe que l'assujetti n'a pas répercutée pendant la période en cause sur son cocontractant et qu'il n'a par conséquent pas versée à l'administration fiscale, parce que le comportement de cette dernière l'avait convaincu qu'il n'était pas tenu de répercuter cette taxe?»

IV — Sur la première question préjudicielle

2) Aux fins de l'exonération au titre de l'article 15, point 8, de la sixième

10. Afin de constater si les redevances de fret litigieuses pour les transports de carburant entrent dans le champ d'application des points 5 ou 8 de l'article 15 de la sixième directive, la juridiction de renvoi souhaite savoir en substance dans sa première question si le critère de l'affection à la «navigation en haute mer» mentionné à l'article 15,

point 4, sous a), de la sixième directive — auquel renvoient les deux points susmentionnés — ne se rapporte qu'aux seuls navires affectés au trafic rémunéré de passagers, ou bien également aux navires affectés à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche mentionnés dans cette disposition.

assurant un trafic rémunéré de voyageurs, et, d'autre part, ceux affectés à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

B — *Appréciation*

A — *Principaux arguments des parties*

11. La *Commission* considère que les dispositions de l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive ne concernent les navires que dans la mesure où ils sont affectés à la navigation en haute mer et assurent un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche. Ces critères doivent donc être appliqués de manière cumulative.

12. Le *gouvernement grec* partage l'opinion de la *Commission*.

13. Le *gouvernement italien* estime en revanche que les dispositions de l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive doivent être interprétées en ce sens que l'exonération concerne, d'une part, les navires affectés à la navigation en haute mer et

14. Comme l'a indiqué la *Commission* dans ses observations, la majorité des versions linguistiques de l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive montre certes qu'en vertu de cette disposition seuls les navires qui sont affectés à la navigation en haute mer et ceux assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche entrent dans le champ de l'exonération fiscale. Cependant, certaines versions permettent notamment d'interpréter la disposition en ce sens que seuls les navires assurant un trafic rémunéré de voyageurs et affectés à la navigation en haute mer bénéficient de cette exonération et la comparaison des différentes versions linguistiques ou une interprétation littérale ne permet de tirer aucune conclusion claire.

15. L'économie et la finalité de la disposition³ plaident cependant en faveur d'un critère d'affectation à la navigation en haute mer applicable à toutes les formes de navires mentionnées dans cette disposition.

3 — Voir les arrêts du 24 février 2000, *Commission France* (C-434/97, Rec. p. I-1129, point 22), et du 27 mars 1990, *Cricknet St Thomas* (C-372/88, Rec. p. I-1345, point 19).

16. En premier lieu, il convient d'indiquer que l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive prévoit spécifiquement une exonération de la taxe pour les navires affectés à la pêche côtière. Comme l'a indiqué à juste titre le gouvernement grec, cette disposition serait superflue si le critère de l'affectation à la navigation «en haute mer» s'appliquait exclusivement aux navires assurant un trafic de voyageurs et que tous les navires affectés à la pêche étaient ainsi déjà exonérés de la TVA sur le fondement de l'article 15, point 4, sous a).

17. En second lieu, cette interprétation est également confirmée par l'objectif et la finalité de l'exonération fiscale litigieuse. Il ressort du titre de l'article 15 («Exonérations des opérations à l'exportation, des opérations assimilées et des transports internationaux») que les dispositions de cet article de la sixième directive visent à exonérer de TVA de manière générale les livraisons et services aux navires de mer et aux aéronefs affectés aux transports internationaux⁴.

18. Si l'on appliquait le critère d'affectation à «la navigation en haute mer» aux seuls navires assurant un trafic de voyageurs, une multitude de navires qui n'ont jamais quitté

le territoire national seraient en outre concernés par l'exonération sans ce critère, et notamment par exemple tant les navires certes affectés en mer, mais uniquement à des fins de pêche côtière ou à la pêche dans la zone économique de l'État membre concerné, que ceux affectés exclusivement au transport interne à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche dans les eaux intérieures non maritimes et les fleuves.

19. Une interprétation selon laquelle l'article 15, point 4, sous a), ne s'appliquerait pas uniquement aux navires affectés en haute mer ne correspondrait pas non plus, au demeurant, selon nous, à la jurisprudence constante selon laquelle les exonérations de TVA doivent être interprétées restrictivement puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires⁵.

20. Nous proposons donc de répondre à la première question que l'article 15, point 4, sous a), de la sixième directive, auquel renvoie l'article 15, point 5, de ladite directive, ne s'applique qu'aux seuls navires affectés à la navigation en haute mer assurant

4 — La Commission l'a confirmé dans une proposition ultérieure de réglementation plus précise: voir proposition de directive du Conseil du 23 janvier 1980 concernant le régime communautaire applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'accises aux produits d'avitaillement des bateaux, aéronefs et trains internationaux (JO C 31, p. 10). Les motifs de la proposition indiquent que «l'article 15 [contient] des dispositions visant à exonérer, sous certaines conditions, les livraisons de biens mis à bord des bateaux de mer et des aéronefs en trafic international au titre de l'avitaillement».

5 — Arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p.-1737, point 13); du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 28), et du 20 novembre 2003, Unterpertinger (C-212/01, Rec. p. I-13859, point 34).

un trafic rémunéré de voyageurs ou exerçant une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

service doit être fourni à l'armateur lui-même pour être exonéré en vertu de l'article 15, point 8, de la sixième directive.

21. Pour conclure, il y a lieu de noter qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier, à la lumière de cette réponse, si la règle prévue par le droit grec pour la catégorie des navires concernant l'affrètement répond aux exigences de la sixième directive.

V — Sur la deuxième question préjudicielle

22. Dans sa deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir en substance si l'exonération de la taxe prévue à l'article 15, point 8, de la sixième directive présuppose que le service soit fourni directement à l'armateur d'un navire de haute mer correspondant ou si le service peut être également fourni à un tiers, dans la mesure où il est indirectement destiné en définitive à ce navire.

A — Principaux arguments des parties

23. La Commission, tout comme les gouvernements grecs et italiens, considère que le

B — Appréciation

24. Tout d'abord, il convient de rappeler l'opération pertinente en l'espèce, à savoir les transports de carburants pour approvisionner des navires effectués par Elmeka pour le chargeur-livreur Oceanic International Bunkering, qui vend le combustible aux armateurs des navires concernés. Par conséquent, Elmeka ne fournit pas ses services directement à ces derniers, mais au chargeur-livreur qui, conformément à l'article 15, point 4, sous a), livre le carburant aux armateurs dans le cadre d'une livraison assujettie à la TVA, dans la mesure où toutes les conditions d'une telle exonération sont remplies.

25. Comme l'ont indiqué les parties à cette procédure, la Cour a jugé dans l'arrêt *Velker International Oil Company* que l'exonération des livraisons de biens destinées à approvisionner les navires prévue à l'article 15, point 4, doit être comprise en ce sens qu'elle ne peut s'appliquer qu'aux livraisons de biens à l'exploitant de bateaux qui utilisera ces biens pour l'avitaillement et ne peut donc être étendue aux livraisons de ces biens faites à un stade antérieur de commercialisation⁶.

6 — Arrêt du 26 juin 1990 (C-185/89, Rec. p. I-2561, points 22 et 30).

26. Dans les motifs de cet arrêt, la Cour a tout d'abord indiqué qu'une interprétation stricte s'impose notamment lorsque sont en cause des dispositions dérogatoires à la règle de l'assujettissement à la taxe des opérations réalisées «à l'intérieur du pays»⁷. Elle a, entre autres, constaté que les opérations mentionnées à l'article 15, point 4, sont exonérées parce qu'elles sont assimilées à des opérations à l'exportation pour lesquelles l'exonération prévue à l'article 15, point 1, s'applique exclusivement aux livraisons finales de biens exportés par le vendeur ou pour son compte⁸.

27. Il convient enfin de mentionner le motif suivant de la Cour dans cet arrêt: «[...] l'extension de l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux exigerait des États qu'ils mettent en place des mécanismes de contrôle et de surveillance en vue de s'assurer de la destination ultime des biens livrés en exonération de taxe. Loin d'entraîner une simplification administrative, ces mécanismes se traduiraient, pour les États et pour les opérateurs concernés, par des contraintes qui seraient inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations prescrite par la première phrase de l'article 15 de la sixième directive»⁹.

28. À notre avis, les motifs qui sous-tendent cet arrêt sont également transposables à

l'exonération des services au sens de l'article 15, point 8. On ne voit pas non plus pourquoi il y aurait lieu, dans le cas d'espèce, d'établir à l'égard de l'application de l'exonération de la TVA une distinction entre les livraisons de biens et les prestations de services — effectuées en haute mer dans chacun des deux cas.

29. À la lumière de l'arrêt *Velke International Oil Company*, précité, nous considérons donc que, par analogie au cas des livraisons de biens pour l'avitaillement des navires de haute mer réglementé à l'article 15, point 4, les services directement destinés à un navire de haute mer correspondant doivent être fournis directement à l'armateur de ce navire pour entrer dans le champ de l'exonération de la taxe conformément à l'article 15, point 8.

30. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons de répondre à la deuxième question préjudicielle que l'exonération de taxe en vertu de l'article 15, point 8, de la sixième directive présuppose que la prestation de services ait pour destinataire l'armateur lui-même.

VI — Sur la troisième question

31. La troisième question concerne en substance le point de savoir dans quelle mesure

7 — Voir points 19 et 20 de l'arrêt.

8 — Voir points 21 et 22 de l'arrêt.

9 — Voir point 24 de l'arrêt.

les dispositions et principes communautaires en droit de la TVA, en particulier les principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique, font obstacle à la détermination a posteriori de la taxe en considération des circonstances de la procédure au principal.

Selon le gouvernement grec, les règles communautaires en matière de TVA ne font pas obstacle au recouvrement rétroactif de la TVA dans le cas d'espèce, parce que la confiance invoquée par l'assujetti est notamment imputable au fait que, à la demande de la requérante au principal, une autorité fiscale incompétente pour répondre à cette question au regard de la loi a fourni l'information en cause.

A — Principaux arguments des parties

32. La *Commission* indique que la jurisprudence constante de la Cour concernant le retrait d'actes administratifs favorables ainsi que celle relative aux principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique dans le contexte de la TVA plaident dans le cas présent en faveur d'une application du principe de la confiance légitime pour protéger l'assujetti. Au cours de la procédure orale, la Commission a cependant ajouté que le fait, invoqué par le gouvernement grec pour la première fois dans ses observations écrites sur la demande de décision préjudicielle, que l'information de la non-imposition n'ait pas été communiquée par les autorités compétentes pourrait éventuellement conduire à une appréciation différente.

34. Le *gouvernement italien* indique qu'en tenant compte de la jurisprudence de la Cour, en particulier de l'arrêt *Gemeente Leusden et Holin Groep*¹⁰, la mise en balance des principes de la sécurité juridique et de la confiance légitime, d'une part, et de la nécessité de respecter les dispositions du droit communautaire sur la TVA, d'autre part, doit amener à la conclusion que l'État membre a certes le droit d'exiger le paiement de la TVA, mais pas le paiement d'une amende ou d'intérêts.

B — Appréciation

33. Le *gouvernement grec* part du principe que l'applicabilité de la protection de la confiance légitime doit être appréciée sur la base d'une mise en balance de l'existence d'une confiance digne de protection, d'une part, et du principe de légalité, d'autre part.

35. À titre introductif, il convient de rappeler que la mise en œuvre de réglementations communautaires doit suivre les règles de procédure et de forme du droit national sous réserve cependant des limites fixées par

¹⁰ — Arrêt du 29 avril 2004 (C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337).

le droit communautaire, y compris les principes généraux de celui-ci ¹¹.

36. Cela vaut également pour la détermination et la perception de la TVA par les autorités nationales. La sixième directive ne prévoit pas en tant que telle une détermination de la taxe a posteriori comme c'est le cas dans la présente affaire. La juridiction de renvoi souhaite savoir si, et dans quelle mesure, une telle détermination de la taxe est licite, en particulier eu égard au fait que la transmission par l'administration fiscale d'une information a fait naître, dans le chef de l'assujetti, une confiance dans la non-imposition de son opération.

37. À cet égard, il convient de constater tout d'abord que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, le principe de protection de la confiance légitime fait partie de l'ordre juridique communautaire et doit par conséquent être respecté tant par les organes communautaires que par les États membres dans la mise en œuvre des réglementations communautaires et par toute autorité nationale chargée de l'application du droit communautaire ¹².

38. La Cour en a déduit, d'une part, qu'il y a lieu de considérer comme licite que le droit national protège la confiance légitime et la sécurité juridique dans un domaine tel que celui du recouvrement d'aides d'État versées à tort. Les réglementations nationales ne doivent pas cependant aboutir à rendre la réalisation de la réglementation communautaire en pratique impossible ou excessivement difficile, et le droit national doit être appliqué sans discrimination en comparaison des procédures dans lesquelles sont tranchés des litiges strictement nationaux de même nature. En outre, il doit être pleinement tenu compte de l'intérêt de la Communauté ¹³.

39. D'autre part, la Cour a apprécié des règles nationales, notamment des règles adoptées dans le domaine de la TVA, directement à l'aune des principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ¹⁴.

40. Elle a ainsi constaté que la qualité d'assujetti, une fois reconnue, ne peut plus être retirée avec effet rétroactif à l'assujetti, en dehors des situations frauduleuses ou abusives, sans enfreindre les principes de la protection de la confiance légitime et de la

11 — Arrêts du 21 septembre 1983, *Deutsche Milchkontor e.a.* (205/82 à 215/82, Rec. p. 2633, point 17), et du 9 octobre 2001, *Flemmer e.a.* (C-80/99 à C-82/99, Rec. p. I-7211, point 55).

12 — Voir, notamment, en ce sens arrêts du 26 avril 1988, *Krücken* (316/86, Rec. p. 2213, point 22); du 1^{er} avril 1993, *Lageder e.a.* (C-31/91 à C-44/91, Rec. p. I-1761, point 33); du 3 décembre 1998, *Belgocodex* (C-381/97, Rec. p. I-8153, point 26), et du 8 juin 2000, *Schloßstraße* (C-396/98, Rec. p. I-4279, point 44).

13 — Voir arrêts du 20 mars 1997, *Alcan Deutschland* (C-24/95, Rec. p. I-1591, points 24 et 25), et *Deutsche Milchkontor e.a.* (précité note 11, points 30 à 32).

14 — Voir, notamment, arrêts du 26 avril 2005, «*Goed Wonen*» (C-376/02, Rec. p. I-3445, point 34); *Gemeente Leusden et Holin Groep* (précité note 10, point 69); *Schloßstraße* (précité note 12, point 44), et *Belgocodex* (précité note 12, point 26).

sécurité juridique, puisque dans le cas contraire on retirerait rétroactivement à l'assujetti le droit de procéder à une déduction des taxes payées en amont pour les dépenses d'investissement auxquelles il a procédé¹⁵.

41. Ces affaires concernaient cependant la question de savoir si des dispositions ou leurs modifications avaient pu créer, dans le chef de l'assujetti, une confiance légitime qui devait être protégée¹⁶. En l'espèce, la question qui se pose est celle de savoir si, et dans quelle mesure, une information incorrecte fournie par l'administration fiscale peut justifier une telle confiance légitime.

42. Nous estimons que rien ne s'oppose en principe à ce qu'un acte administratif puisse faire naître une confiance légitime qui doit être protégée par le droit communautaire puisque, comme nous l'avons indiqué précédemment¹⁷, le principe de protection de la confiance légitime doit selon la jurisprudence de la Cour être observé par toute autorité chargée de la mise en œuvre du droit communautaire. Ainsi que nous l'avons également constaté¹⁸, la Cour a également affirmé à propos d'aides d'État versées à tort la licéité de principe de réglementations nationales relatives au principe de protection

de la confiance légitime en raison de l'applicabilité de ce même principe en vertu du droit communautaire. Dans les cas d'aides d'État, l'élément susceptible de créer la confiance légitime est également généralement induit par un acte administratif.

43. D'autre part, la Cour a aussi jugé, dans une série d'arrêts qui portent également sur des erreurs ou des fautes d'un service ou d'une autorité d'un État membre dans l'application du droit communautaire, qu'«une pratique d'un État membre non conforme à la réglementation communautaire ne pouvait donner naissance à une confiance légitime dans le chef de l'opérateur économique bénéficiaire de la situation ainsi créée»¹⁹.

44. Nous pensons cependant qu'il n'est pas non plus possible de déduire de cette jurisprudence qu'il ne puisse pas exister, dans un cas comme le cas d'espèce, une confiance devant être protégée.

45. Cette jurisprudence est plutôt soutenue par l'idée selon laquelle une pratique nationale qui méconnaît une «disposition précise d'un texte de droit communautaire»²⁰ ne doit pas conduire à une absence

15 — Arrêt du 8 juin 2000, *Breitsohl* (C-400/98, Rec. p. I-4321, points 34 à 38).

16 — Arrêt *Schloßstraße* (precite note 12, point 45).

17 — Voir point 37 ci-dessus.

18 — Voir point 38 ci-dessus.

19 — Voir arrêts *Lageder e a* (precite note 12, point 34), ainsi que du 15 décembre 1982, *Maizena* (5/82, Rec. p. 4601, point 22), et du 16 novembre 1983, *Thyssen Commission* (188/82, Rec. p. 3721).

20 — Voir arrêts *Lageder e a* (precite note 12, point 35) et *Krucken* (precite note 12, point 24).

de mise en œuvre de ladite réglementation communautaire en application du principe de protection de la confiance légitime. Il convient également de tenir compte ici de l'intérêt général dans des domaines tels que les aides d'État, les restitutions à l'exportation ou les ressources propres de la Communauté, dans lesquels les États membres n'ont parfois aucun intérêt propre évident à l'application correcte des dispositions communautaires concernées. Pour cette raison, il y a lieu d'éviter par une application stricte du principe de protection de la confiance légitime que les États membres puissent en définitive faire échec à la pleine application du droit communautaire à l'égard de l'opérateur par leur comportement contraire au droit communautaire.

46. Il nous semble que la situation concernant la perception de la TVA, effectuée en premier lieu dans l'intérêt des États membres, doit être appréciée différemment. Dans ce cas, le danger qu'un État membre puisse, du fait de sa pratique contraire au droit communautaire, entraver la pleine application de celui-ci au profit d'un opérateur et au détriment de la Communauté devrait être sensiblement moindre. Dans ce contexte, la question de la protection juridique de l'opérateur contre l'acte administratif de l'État membre dans l'application du droit communautaire passe au premier plan, et l'on ne voit pas pourquoi un opérateur ne pourrait pas se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime tiré du droit communautaire vis-à-vis des autorités nationales.

47. Par conséquent, nous pensons que, interprétée à la lumière du principe de protection de la confiance légitime, la sixième directive peut en principe tout à fait faire obstacle à la fixation a posteriori d'une taxe lorsqu'une réponse inexacte de l'administration fiscale nationale a fait naître, dans le chef de l'assujetti, une confiance légitime.

48. Selon la jurisprudence de la Cour sur le principe de protection de la confiance légitime, l'application de ce principe suppose cependant que soit établie la bonne foi de l'assujetti vis-à-vis de la non-imposition²¹.

49. Dans le cas présent, deux aspects revêtent selon nous une importance spécifique à cet égard, à savoir, d'une part, la perceptibilité de l'inexactitude de l'information fiscale et, d'autre part, la capacité de l'acte administratif à faire naître en soi la bonne foi de l'assujetti quant à la non-imposition.

50. En ce qui concerne la perceptibilité de l'inexactitude de l'information fiscale, il y a lieu de noter que, en droit des aides d'État, la Cour pose certes des exigences élevées à l'opérateur pour la protection de la confiance légitime, dans la mesure où celui-ci ne peut

21 — Voir, notamment, arrêts du 16 juillet 1998, *Oelmühle et Schmidt Söhne* (C-298/96, Rec. p. I-4767, point 29), et du 19 septembre 2002, *Huber* (C-336/00, Rec. p. I-7699, point 59).

se fier à la légalité de l'aide qu'il reçoit que si celle-ci est accordée conformément à la procédure prévue à l'article 88 CE. La Cour part ici d'un «opérateur économique diligent» qui «doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée»²². Cependant, la Cour se réfère alors à un aspect de la procédure des aides d'État relativement compréhensible, alors que le cas présent concerne la légalité de l'exonération de la taxe, c'est-à-dire un aspect matériel dont l'entreprise concernée peut en définitive difficilement s'assurer de l'exactitude²³.

51. Dans ce contexte, on doit en outre remarquer que, comme le montre la réponse aux deux premières questions, l'exonération litigieuse permet en principe plusieurs interprétations et les dispositions correspondantes de la sixième directive ne sont, à notre avis, pas d'une «clarté» telle que l'assujetti n'aurait pas dû se fier de bonne foi, dans le cas présent, à l'exactitude du contenu de l'information fournie par l'administration fiscale.

52. En ce qui concerne ensuite la capacité concrète de l'acte administratif en tant que tel à faire naître la bonne foi de l'assujetti quant à la non-imposition de son opération, il appartient à la juridiction nationale de vérifier si cette bonne foi existe au regard des circonstances spécifiques du cas d'espèce²⁴.

53. Le fait, cité par le gouvernement grec au cours de la procédure orale, que l'information ait été fournie par un service non compétent dans le cadre de l'administration fiscale ne pourrait plaider contre la bonne foi de l'assujetti que dans la mesure où cette incompétence devrait être décelable par un opérateur moyennement diligent, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier. Une erreur d'une autorité sur la répartition interne des compétences ne saurait selon nous porter préjudice à l'opérateur.

54. Au demeurant, une rectification rapide de l'erreur ou une clarification de l'incompétence du service informateur effectuée par l'administration fiscale plaiderait également contre la bonne foi de l'assujetti.

55. Par conséquent, nous proposons de répondre à la troisième question préjudicielle que la sixième directive, interprétée à la lumière du principe de la protection de la confiance légitime, fait obstacle à la

22 — Voir arrêts du 11 novembre 2004, *Demesa et Territorio Histórico de Álava/Commission* (C-183/02 P et C-187/02 P, Rec. p. I-10609, point 44); du 20 septembre 1990, *Commission/Allemagne* (C-5/89, Rec. p. I-3437, point 14), et *Alcan Deutschland* (precite note 13, point 25).

23 — La Cour ne semble pas non plus appliquer un critère de diligence uniformément strict, mais se fonde sur la nature concrète de l'entreprise, par exemple sur un «agriculteur moyennement diligent»: voir, par exemple, arrêt *Huber* (precité note 21, point 58, dernier tiret); voir, également, conclusions de l'avocat général Alber rendues le 14 mars 2002 dans la même affaire (point 119), selon lesquelles «on ne saurait imposer à un agriculteur les mêmes exigences quant à son obligation de s'informer que celles imposées aux grandes entreprises économiques dans le cadre du droit de la concurrence».

24 — Voir arrêt *Belgocodex* (precite note 12, point 26).

détermination a posteriori de la taxe lorsqu'une information de l'administration fiscale a fait naître, dans le chef de l'assujetti, une confiance légitime dans la non-imposition d'une opération comme celle en cause dans la procédure au principal. Il appartient à la juridiction nationale de constater, à l'aide des circonstances spécifiques de l'espèce, si cette confiance légitime existe, ce qui présume que l'assujetti ait agi de bonne foi. La bonne foi de l'assujetti ne peut être mise en cause du fait de l'incompétence du service de l'administration fiscale qui a communiqué l'information erronée en question que dans la mesure où cette incompétence aurait dû être, selon l'appréciation de la juridiction nationale, décelable par un opérateur moyen. La bonne foi de l'assujetti doit également pouvoir être rejetée en raison de circonstances telles qu'une rectification rapide de

l'erreur ou une clarification de l'incapacité du service informateur faite par l'administration fiscale.

VII — Dépens

56. Les dépenses exposées par les gouvernements grec et italien ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. Pour les parties à la procédure au principal, la présente procédure est un incident de procédure dans le cadre du litige pendant devant la juridiction de renvoi. Il appartient donc à cette juridiction de statuer sur les dépens.

VIII — Conclusion

57. Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles de la manière suivante:

- «1) L'article 15, point 4, sous a), de 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 (ci-après la «sixième directive»), auquel renvoie l'article 15, point 5, de ladite directive, ne s'applique qu'aux seuls navires affectés à la navigation en haute mer assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou exerçant une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

- 2) L'exonération de taxe en vertu de l'article 15, point 8, de la sixième directive présuppose que la prestation de services ait pour destinataire l'armateur lui-même.

- 3) La sixième directive, interprétée à la lumière du principe de la protection de la confiance légitime, fait obstacle à la détermination a posteriori de la taxe lorsqu'une information de l'administration fiscale a fait naître, dans le chef de l'assujetti, une confiance légitime dans la non-imposition d'une opération comme celle en cause dans la procédure au principal. Il appartient à la juridiction nationale de constater, à l'aide des circonstances spécifiques de l'espèce, si cette confiance légitime existe, ce qui présuppose que l'assujetti ait agi de bonne foi. La bonne foi de l'assujetti ne peut être mise en cause du fait de l'incompétence du service de l'administration fiscale qui a communiqué l'information erronée en question que dans la mesure où cette incompétence aurait dû être, selon l'appréciation de la juridiction nationale, décelable par un opérateur moyen. La bonne foi de l'assujetti doit également pouvoir être rejetée en raison de circonstances telles qu'une rectification rapide de l'erreur ou une clarification de l'incapacité du service informateur faite par l'administration fiscale.»