

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010\*

În cauza C-116/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Luxemburg), prin decizia din 18 februarie 2010, primită de Curte la 3 martie 2010, în procedura

**État du Grand-Duché de Luxembourg,**

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

împotriva

**Pierre Feltgen**, acționând în calitate de lichidator al societății Bacino Charter Company SA,

**Bacino Charter Company SA,**

\* Limba de procedură: franceza.

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul N. Jääskinen,  
grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru État du Grand-Duché de Luxembourg și pentru administration de l'enregistrement et des domaines, de F. Kremer și de P.-E. Partsch, avocats;
- pentru domnul Feltgen, acționând în calitate de lichidator al Bacino Charter Company SA, și pentru Bacino Charter Company SA, de B. Felten, avocat;
- pentru guvernul german, de domnii T. Henze, C. Blaschke și B. Klein, în calitate de agenți;
- pentru guvernul cipriot, de doamna D. Kallí, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de doamna M. Afonso, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 15 alineatul (5) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État du Grand-Duché de Luxembourg și administration de l'enregistrement et des domaines (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și domnul Feltgen, lichidator al Bacino Charter Company SA (denumită în continuare „Bacino”), societate de drept luxemburghez, și această din urmă societate, pe de altă parte, cu privire la plata de către Bacino a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”), stabilită prin deciziile de impunere corespunzătoare exercițiilor 1998 și 1999.

## Cadrul juridic

### *Reglementarea Uniunii*

- 3 Articolul 15 din A șasea directivă, intitulat „Scutirea operațiunilor la export în afara Comunității, a operațiunilor asimilate și a transportului internațional”, prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(4) livrarea de bunuri destinate alimentării cu combustibil și aprovizionării navelor:

- (a) utilizate pentru navigație în largul mării și pentru transportul pasagerilor contra plată sau utilizate în scopuri comerciale, industriale sau pentru pescuit;
- (b) utilizate pentru salvare sau asistență pe mare sau pentru pescuitul costier, cu excepția, în cazul acestora din urmă, a proviziilor pentru nave;

[...]

- (5) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea de nave maritime menționate la alineatul (4) literele (a) și (b) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv a echipamentului de pescuit – încorporate în aceste nave sau utilizate pentru exploatarea acestora;

[...]” [traducere neoficială]

### *Reglementarea națională*

- 4 A șasea directivă a fost transpusă în ordinea juridică luxemburgheză prin Legea din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „legea luxemburgheză”). Articolul 43 alineatul 1 litera i) a doua liniuță din această lege, în versiunea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală, prevedea că prestările de servicii efectuate pentru navigația maritimă sunt scutite de TVA în limitele și condițiile care urmau să fie determinate prin regulament mare-ducal.
- 5 Articolul 7 alineatul 2 litera a) prima liniuță din Regulamentul mare-ducal din 16 iunie 1999 privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată a operațiunilor de export în afara Comunității, a livrărilor intracomunitare de bunuri și a altor operațiuni prevede că, prin prestări de servicii efectuate pentru navigația maritimă, în sensul articolului 43 menționat, se înțelege navlosirile și închirierile de nave, cu excepția iahturilor și a altor nave și ambarcațiuni de agrement sau sportive, utilizate pentru navigație maritimă și pentru transportul persoanelor sau al bunurilor contra plată sau utilizate în scopuri comerciale, industriale sau pentru pescuit.

## Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 6 În perioada 10 iulie 1998-8 august 1999, în mod constant, Bacino a pus la dispoziția unor persoane fizice, în schimbul unei remunerații, o navă a cărei proprietară era, precum și un echipaj, în vederea navigației de agrement în marea liberă. Întrucât a considerat că operațiunea sus-menționată este scutită de TVA, Bacino nu a achitat taxa amintită.
- 7 Considerând că nu se impune aplicarea scutirii de TVA prevăzute la articolul 43 alineatul 1 litera i) a doua liniuță din legea luxemburgheză, întrucât această navă nu reprezintă o navă comercială, ci un iaht, în sensul regulamentului mare-duceal menționat la punctul 5 din prezenta hotărâre, administrația fiscală a transmis Bacino, în cursul anului 2001, decizii de impunere corespunzătoare exercițiilor 1998 și 1999, care cuprindeau sumele pe care societatea amintită le datora cu titlu de TVA.
- 8 După ce a formulat o reclamație căreia nu i s-a dat curs, Bacino a contestat această impunere la tribunal d'arrondissement de Luxembourg, unde a susținut că operațiunea menționată face parte din domeniul de aplicare al articolului 43 alineatul 1 litera i) a doua liniuță din legea luxemburgheză.
- 9 În urma respingerii acestei acțiuni, Bacino a declarat apel la cour d'appel, care a admis apelul. Instanța menționată a concluzionat în special în sensul existenței unei prestații principale, respectiv închirierea navei cu echipaj, și a unei prestații accesorii, respectiv transportul. Cour d'appel a arătat că nava a cărei proprietară era Bacino era destinată navigației în marea liberă și că transportul pasagerilor era remunerat, astfel încât închirierea navei constituia o operațiune comercială, și, prin urmare, instanța amintită a decis că erau îndeplinite cele două condiții prevăzute la articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă.

- 10 Administrația fiscală a formulat recurs la Cour de cassation, care, întrucât a considerat că, în vederea soluționării litigiului din acțiunea principală, este necesară interpretarea dreptului Uniunii, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Serviciile prestate de proprietarul unei nave care pune la dispoziția unor persoane fizice această navă, în schimbul unei remunerații și împreună cu un echipaj, pentru efectuarea unor călătorii de agrement în marea liberă de către acești clienți, pot fi scutite în temeiul articolului 15 alineatul (5) din A șasea directivă [...] în cazul în care aceste prestații sunt considerate atât servicii de închiriere de nave, cât și servicii de transport?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 11 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA prevăzută în această dispoziție se aplică serviciilor care constau în punerea la dispoziția unor persoane fizice a unei nave, în schimbul unei remunerații și împreună cu un echipaj, pentru efectuarea unor călătorii de agrement în marea liberă.
- 12 În această privință, trebuie amintită jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 17 noiembrie 1983, Merck, 292/82, Rec., p. 3781, punctul 12, Hotărârea din 1 martie 2007, Schouten, C-34/05, Rep., p. I-1687, punctul 25, și Hotărârea din 3 decembrie 2009, Yaesu Europe, C-433/08, Rep., p. I-11487, punctul 24).

- 13 În această privință, trebuie arătat că însuși textul articolului 15 alineatul (5) din A șasea directivă vizează închirierea de nave utilizate pentru navigație în marea liberă și pentru transportul pasagerilor contra plată sau utilizate în scopuri comerciale, industriale sau pentru pescuit. Pentru ca o astfel de închiriere să poată fi scutită în temeiul acestei dispoziții, se impune ca locatarul navei vizate să folosească nava respectivă în vederea exercitării unei activități economice.
- 14 În consecință, în cazul în care, precum în acțiunea principală, nava este închiriată unor persoane care o utilizează numai în scop de agrement, iar nu în scop lucrativ, independent de orice activitate economică, prestația închirierii nu îndeplinește condițiile explicitate în care are loc scutirea de TVA, stabilite la articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 15 În plus, trebuie să se precizeze că, prin trimitere la articolul 15 alineatul (4) litera (b), articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă prevede de asemenea scutirea închirierii navelor utilizate pentru salvare sau asistență pe mare sau pentru pescuitul costier, cu excepția, în cazul acestora din urmă, a proviziilor pentru nave. Totuși, cazurile vizate la această literă sunt vădit diferite de situația de fapt din acțiunea principală.
- 16 În plus, interpretarea de la punctele 13 și 14 din prezenta hotărâre este confirmată prin obiectivul sistemului de scutiri prevăzute la articolul 15 din A șasea directivă care constă în respectarea principiului impozitării bunurilor sau serviciilor în cauză la locul de destinație al acestora, în ce privește operațiunile de export, operațiunile asimilate și transporturile internaționale (a se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2007, *Navicon*, C-97/06, Rep., p. I-8755, punctul 29).
- 17 În aceste condiții, scutirea prevăzută la articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă nu se poate aplica în cazul serviciilor de închiriere a unei nave destinate unor locatari care intenționează să o utilizeze în scopuri strict private, în calitate de consumatori finali.



- 18 Trebuie arătat de asemenea că expunerea de motive a Propunerii de A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, prezentată de Comisia Comunităților Europene Consiliului Comunităților Europene la 29 iunie 1973 stabilește expres că navele de agrement sunt excluse de la scutirea prevăzută la articolul 15 alineatul (5) din această directivă și că serviciile furnizate în vederea consumului final în legătură cu navele amintite trebuie să fie supuse TVA-ului. Această expunere de motive confirmă că prestațiile de închiriere de nave furnizate consumatorilor finali care le utilizează în scopuri de agrement sunt excluse din domeniul de aplicare al acestei scutiri.
- 19 În plus, în conformitate cu o jurisprudență constantă, scutirile de TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu prestat cu titlu oneros de către o persoană impozabilă este supus TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec., p. I-2561, punctul 19, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*, C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 15).
- 20 Pe de altă parte, interpretarea de la punctele 13 și 14 din prezenta hotărâre nu poate fi repusă în discuție prin calificarea dată în dreptul național prestațiilor în cauză în acțiunea principală, care este lipsită de incidență cu privire la răspunsul care trebuie dat la întrebarea adresată de instanța de trimitere. Astfel, reiese din jurisprudența Curții și în special de la punctele 27 și 28 din Hotărârea *Navicon*, citată anterior, care a avut ca obiect tocmai interpretarea articolului 15 alineatul (5) din A șasea directivă, că scutirea de TVA ori aplicarea acesteia unei operațiuni determinate nu depinde de interpretarea din dreptul intern din moment ce, în conformitate cu o jurisprudență constantă, deși, în temeiul tezei introductive a articolului 15, statele membre stabilesc condițiile de scutire în scopul asigurării aplicării corecte și directe a acestora și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu se pot referi la definiția conținutului scutirilor prevăzute.
- 21 Având în vedere totalitatea considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă trebuie interpretat

în sensul că scutirea de TVA prevăzută de această dispoziție nu se aplică prestărilor de servicii care constau în punerea la dispoziția unor persoane fizice a unei nave, în schimbul unei remunerații și împreună cu un echipaj, pentru efectuarea unor călătorii de agrement în marea liberă.

## Cu privire la cheltuielile de judecată

- <sup>22</sup> Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

**Articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută de această dispoziție nu se aplică prestărilor de servicii care constau în punerea la dispoziția unor persoane fizice a unei nave, în schimbul unei remunerații și împreună cu un echipaj, pentru efectuarea unor călătorii de agrement în marea liberă.**

Semnături