



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

20 iunie 2019\*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 literele (a) și (c) – Scutiri legate de transportul internațional – Livrare de platforme de foraj marin autoridicătoare – Noțiunea de «nave utilizate pentru navigația în largul mării» – Conținut”

În cauza C-291/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 7 decembrie 2017, primită de Curte la 26 aprilie 2018, în procedura

**Grup Servicii Petroliere SA**

împotriva

**Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

**Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, domnii F. Biltgen și J. Malenovský și doamna L. S. Rossi (raportoare), judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Grup Servicii Petroliere SA, de A.-M. Iordache, de D. Dascălu și de A. Iancu, avocați;
- pentru guvernul român, de C. Canțăr, de C.-M. Florescu și de E. Gane, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de P. Cottin, în calitate de agenți;

\* Limba de procedură: româna.

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Bellis, avvocato dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Armenia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 aprilie 2019,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 148 literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Grup Servicii Petroliere SA, societate cu sediul în România, pe de o parte, și autoritățile fiscale ale acestui stat membru, pe de altă parte, în legătură cu refuzul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă livrării de către această societate a trei platforme de foraj marin autoridicătoare unor societăți malteze.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 15 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO 1992, L 384, p. 47) (denumită în continuare „A șasea directivă”), intitulat „Scutirea operațiunilor la export în afara Comunității, a operațiunilor asimilate și a transportului internațional”, prevedea:

„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 vaselor:
  - (a) utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit;
  - (b) utilizate pentru salvare sau asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, cu excepția, în cazul acestora din urmă, a proviziilor de la bordul navelor;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea de nave maritime menționate la punctul 4 literele (a) și (b) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv a echipamentului de pescuit – încorporate sau utilizate pentru acestea;

[...]” [traducere neoficială]

4 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva TVA, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

5 Titlul IX din Directiva TVA, denumit „Scutiri”, cuprinde zece capitole. Articolul 131 din această directivă, unicul articol care figurează în capitolul 1 din titlul IX din aceasta, intitulat „Dispoziții generale”, prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

6 Articolul 148 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 7 din titlul IX din directiva menționată, intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, exceptând, în cazul navelor utilizate pentru pescuitul de coastă, proviziile de la bordul navelor;

[...]

(c) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor prevăzute la litera (a) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor, inclusiv echipamente de pescuit, încorporate sau utilizate pe navele respective;

[...]”

### ***Dreptul român***

7 Articolul 143 alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principală (denumit în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„Sunt scutite de taxă:

[...]

h) în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit”.

8 Articolul 23 din Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare prevede:

„Sunt nave, în înțelesul prezentei ordonanțe:

a) navele maritime și de navigație interioară de orice tip, propulsate sau nepropulsate, care navighează la suprafață ori în imersie, destinate transportului de mărfuri și/sau de persoane, pescuitului, remorcajului ori împingerii;

- b) instalații plutitoare, cum ar fi: drage, elevatoare plutitoare, macarale plutitoare, graifere plutitoare și altele asemenea, cu sau fără propulsie;
  - c) construcții plutitoare care, în mod normal, nu sunt destinate deplasării, cum ar fi: docuri plutitoare, debarcadere plutitoare, pontoane, hangare plutitoare pentru nave, platforme de foraj și altele asemenea, faruri plutitoare;
  - d) ambarcațiuni de agrement.”
- 9 Punctul 1 din Decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale prevede:

„În perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2013: [î]n cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică pe mare, scutiile de TVA prevăzute de articolul 143 alineatul (1) litera h) din [Codul fiscal] se aplică dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare. Pentru a determina dacă o navă este efectiv și preponderent utilizată pe mare nu pot fi luate în calcul doar criteriile obiective, cum ar fi lungimea sau tonajul navei, însă acestea ar putea fi utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare al scutiilor navele care, în orice caz, nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal, respectiv nu ar fi capabile pentru navigație pe mare. [...]

Conceptul de navigație «pe mare» în sensul [Directivei 2006/112] și al articolului 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal acoperă orice parte a mării în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, care este dincolo de limita de 12 mile marine, măsurată de la liniile de bază stabilite în conformitate cu dreptul internațional al mării (Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la Montego Bay la 10 decembrie 1982).”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 10 În luna mai 2008, Grup Servicii Petroliere a vândut trei platforme de foraj marin autoridicătoare, exploatate în Marea Neagră, unor societăți malteze, pentru suma totală de 96 de milioane de dolari americani (USD) (aproximativ 82 de milioane de euro). Pentru livrarea acestor platforme, societatea respectivă a întocmit facturi, aplicând regimul de scutire de TVA prevăzut la articolul 148 litera (c) din Directiva TVA și la articolul 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal. Societatea menționată a continuat să exploateze aceste platforme în Marea Neagră în cursul anului 2008 în calitate de chiriaș.
- 11 În cursul anului 2016, autoritățile fiscale române au emis o decizie privind obligațiile fiscale suplimentare de plată privind TVA-ul neachitat pentru livrarea menționată, stabilind în sarcina Grup Servicii Petroliere o sumă de peste 113 milioane de lei românești (RON) (aproximativ 25 de milioane de euro), care includea dobânzi și penalități de întârziere. În motivarea acestei decizii figurează printre altele următoarele elemente:
- deși platformele respective sunt nave în sensul Ordonanței Guvernului nr. 42/1997 și acestea sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, pe timpul activității de forare acestea nu navighează, ele fiind staționare, iar picioarele acestora sunt coborâte, se sprijină pe fundul mării și ridică platforma (corpul plutitor) deasupra apei la o distanță de 60-70 de metri;
  - raportat la dispozițiile Deciziei nr. 3/2015 emise de Comisia fiscală centrală, pentru încadrarea livrării platformelor la scutirea prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal, trebuie determinat pe baza oricăror mijloace de probă că nava respectivă navighează efectiv și preponderent în largul mării;

- mijloacele de probă deținute au demonstrat că utilizarea platformelor efectiv și preponderent este în poziție de staționare pentru activitatea de forare, iar nu pentru navigație, navigația fiind numai subsidiară față de funcția principală (forare).
- 12 Întrucât contestația formulată împotriva deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată menționate a fost respinsă, Grup Servicii Petroliere a sesizat Curtea de Apel București (România).
- 13 Din decizia de trimitere reiese că în cererea sa de chemare în judecată această societate susține în esență că autoritățile fiscale române au restrâns în mod nelegal domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA, supunând această scutire nu numai condiției ca navele exploatare în scopuri comerciale sau industriale să fie „utilizate” în largul mării, ci și condiției ca acestea să „navigheze” în largul mării.
- 14 În pofida jurisprudenței Curții referitoare la interpretarea articolului 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA, instanța de trimitere consideră că este necesar, pentru a stabili dacă scutirea în discuție în litigiul principal se aplică livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, să se clarifice, în primul rând, aspectul dacă o astfel de platformă se încadrează în noțiunea de „navă” în înțelesul articolului 148 litera (a) din această directivă. În al doilea rând, în cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare, instanța menționată întreabă dacă scutirea prevăzută la articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA este supusă condiției ca activitatea de navigație în largul mării să fie în mod efectiv preponderentă față de cea de forare în mare.
- 15 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Dacă articolul 148 litera (c) raportat la litera (a) din [Directiva TVA] se interpretează în sensul că scutirea de la taxa pe valoarea adăugată se aplică în anumite condiții livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, respectiv dacă platforma de foraj marin autoridicătoare se încadrează în noțiunea de «navă» în înțelesul normei juridice de drept al Uniunii, câtă vreme norma respectivă reiese că reglementează, potrivit titlului capitolului 7 din [Directiva TVA], «scutiri legate de transportul internațional»?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la [prima întrebare], dacă din interpretarea articolului 148 litera (c) raportat la litera (a) din [Directiva TVA] rezultă condiția esențială pentru aplicarea scutirii de la taxa pe valoarea adăugată în sensul că, în exploatarea sa (ca activitate comercială/industrială), platforma de foraj marin autoridicătoare, care a navigat până în largul mării, trebuie să se afle acolo în mod efectiv în stare de mobilitate, plutire, prin deplasare pe mare, dintr-un punct într-altul, o durată de timp mai mare decât cea în care se găsește în stare staționară, imobilă, ca urmare a activității de forare pe mare, respectiv dacă activitatea de navigație trebuie să fie în mod efectiv preponderentă față de cea de forare?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

- 16 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că expresia „nave utilizate pentru navigația în largul mării” cuprinsă în acesta se aplică livrării unor construcții plutitoare, precum platformele de foraj marin autoridicătoare de tipul celor în discuție în litigiul principal, care sunt utilizate preponderent în poziție imobilă pentru a exploata zăcăminte de hidrocarburi în mare.

- 17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că livrările a căror scutire este prevăzută la articolul 148 litera (c) din Directiva TVA sunt supuse condiției de a avea drept obiect nave utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, în sensul articolului 148 litera (a) din această directivă.
- 18 Astfel cum Curtea a statuat deja, articolul 148 litera (a) din Directiva TVA este redactat în aceiași termeni precum articolul 15 punctul 4 litera (a) din A șasea directivă, pe care Directiva TVA a abrogat-o și a înlocuit-o. În consecință, jurisprudența referitoare la această dispoziție din A șasea directivă este relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva TVA (Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, punctele 24 și 25).
- 19 Astfel, Curtea a dedus din aceasta că, asemenea scutirilor prevăzute de A șasea directivă, cele menționate la articolul 148 din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii, care trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări și al unei aplicări uniforme în întreaga Uniune Europeană (Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 41 și jurisprudența citată), ceea ce implică faptul că scutirea de TVA a unei operațiuni determinate nu poate depinde de calificarea sa în dreptul intern (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 18 octombrie 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 28).
- 20 Pe de altă parte, dat fiind că acestea constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia fiecare livrare de bunuri și fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă este supusă TVA-ului, scutirile menționate trebuie să fie interpretate în mod strict (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 15, și Hotărârea din 21 martie 2013, *Comisia/Franța*, C-197/12, nepublicată, EU:C:2013:202, punctul 30).
- 21 Trebuie amintit de asemenea că Curtea a statuat deja că condiția referitoare la utilizarea pentru navigația în largul mării, prevăzută la articolul 15 punctul 4 litera (a) din A șasea directivă, se aplica nu numai navelor utilizate pentru transportul de călători cu plată, ci și celor care sunt utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, toate enumerate în prezent la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctele 14-16, și Hotărârea din 21 martie 2013, *Comisia/Franța*, C-197/12, nepublicată, EU:C:2013:202, punctul 32).
- 22 Acestea sunt considerațiile în lumina cărora trebuie interpretată expresia „nave utilizate pentru navigația în largul mării” care figurează la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA, ținând seama, în lipsa unei definiții a acestei expresii sau a cuvintelor care o compun, de termenii acestei dispoziții și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urmărite de reglementarea din care ea face parte (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 18 octombrie 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 24).
- 23 În această privință, fără a fi necesară pronunțarea în cadrul prezentei cauze asupra noțiunii de „largul mării”, a cărei definiție spațială a evoluat în dreptul internațional al mării, și nici asupra caracteristicilor tehnice care trebuie respectate de o navă pentru a putea fi considerată ca fiind utilizată pentru navigația în largul mării, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că expresia „nave utilizate pentru navigați[e]”, prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA, implică în mod necesar ca construcțiile plutitoare în discuție să fie utilizate pentru a naviga. Or, o navă nu poate fi considerată „utilizată” pentru navigație decât dacă este utilizată, cel puțin cu caracter principal sau în mod preponderent, pentru a se deplasa în spațiul maritim.
- 24 La nivel textual, această interpretare este susținută de diferitele versiuni lingvistice ale acestui articol 148 litera (a), care, atunci când nu folosesc termenul „*affectés*” [„afectate”], recurg în general la participiul trecut al verbului „*utiliser*” [a utiliza], precum versiunile în limbile cehă („*užíványch*”), engleză („*used*”), română („utilizate”), finlandeză („*käytettävät*”) și suedeză („*används*”).

- 25 În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectivul urmărit de regimul căruia îi aparține scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA, Curtea a statuat deja că din denumirea capitolului 7 din titlul IX din această directivă reiese că acest obiectiv constă în încurajarea transportului internațional (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2017, A, C-33/16, EU:C:2017:339, punctul 37). În acest cadru, livrarea de nave utilizate pentru navigația în largul mării este scutită de TVA în temeiul articolului 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA, cu condiția ca navele menționate să fie destinate să se deplaseze către largul mării. Astfel, acest obiectiv confirmă interpretarea menționată la punctul 23 din prezenta hotărâre, potrivit căreia o construcție plutitoare nu poate fi calificată drept „navă utilizată pentru navigația în largul mării” decât dacă este utilizată, cel puțin cu caracter principal sau în mod preponderent, pentru a se deplasa în spațiul maritim.
- 26 Urmărirea obiectivului menționat nu este contrazisă de eventualitatea ca, de exemplu, în domeniul mediului sau al accizelor, noțiunile de „navă” sau de „navigație” să fie, dacă este cazul, interpretate în mod diferit. Astfel, presupunând că există o astfel de diferență de interpretare, este suficient să se constate că reglementarea Uniunii adoptată în aceste domenii urmărește alte obiective decât cele vizate de scutirile prevăzute la articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA.
- 27 În al treilea și ultimul rând, interpretarea articolului 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA care constă în limitarea domeniului de aplicare al acestuia la construcțiile plutitoare utilizate în principal pentru a se deplasa în spațiul maritim este conformă contextului în care această dispoziție se înscrie, și anume regimul scutirilor de TVA, care trebuie, astfel cum s-a amintit la punctul 20 din prezenta hotărâre, să primească o interpretare strictă.
- 28 În speță, astfel cum a subliniat în esență domnul avocat general la punctele 24 și 25 din concluzii, este cert că platformele de foraj marin autoridicătoare care au făcut obiectul livrării în discuție în litigiul principal sunt unități mobile de foraj marin constituite dintr-o platformă plutitoare de care sunt fixate mai multe picioare mobile, ridicate în timpul operațiunii de remorcare până la locul de foraj, și care atunci când se află în poziție de foraj este plasată la mai multe zeci de metri deasupra nivelului mării cu ajutorul picioarelor sale coborâte care se sprijină pe fundul mării, astfel încât formează o platformă statică.
- 29 Ținând seama de aceste caracteristici, rezultă că platformele de foraj marin în discuție în litigiul principal nu sunt de natură să fie utilizate în principal în scopul navigației, sarcina verificării acestui aspect revenind însă instanței de trimitere, astfel încât aceste construcții plutitoare nu pot fi calificate drept construcții „utilizate pentru navigație[e]” în sensul articolului 148 litera (a) din Directiva TVA. Dimpotrivă, astfel cum au susținut guvernul român și Comisia Europeană și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, acestea au drept funcție principală exploatarea, în poziție imobilă, a zăcămintelor de hidrocarburi în mare.
- 30 Având în vedere toate considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că expresia „nave utilizate pentru navigația în largul mării” care figurează în cuprinsul acestuia nu se aplică livrării unor construcții plutitoare, precum platformele de foraj marin autoridicătoare de tipul celor în discuție în litigiul principal, care sunt utilizate preponderent în poziție imobilă pentru a exploata zăcămintele de hidrocarburi în mare.

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

- 31 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 148 literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că expresia „ nave utilizate pentru navigația în largul mării ” care figurează în cuprinsul acestuia nu se aplică livrării unor construcții plutitoare, precum platformele de foraj marin autoridicătoare de tipul celor în discuție în litigiul principal, care sunt utilizate preponderent în poziție imobilă pentru a exploata zăcăminte de hidrocarburi în mare.**

Prechal

Lenaerts

Biltgen

Malenovský

Rossi

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 20 iunie 2019.

Grefier

A. Calot Escobar

Președinta Camerei a treia

A. Prechal