



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES Bot

présentées le 7 décembre 2016¹

Affaire C-33/16

A Oy

[demande de décision préjudicielle formée par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême, Finlande)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Directive 2006/112/CE — Article 148, sous d) — Prestations de services — Notion — Exonération — Prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux affectés à la navigation en haute mer et de leur cargaison — Prestations de levage de cargaison effectuées par des sous-traitants pour le compte d'intermédiaires»

1. La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 148, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée².
2. Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant A Oy³ à la Keskusverolautakunta (Commission fiscale centrale, Finlande) au sujet d'un rescrit fiscal dans lequel cette dernière a considéré que les services de levage de cargaison sur un bateau ou à partir d'un bateau, réalisés par un sous-traitant qui les facture à l'entreprise contractante et non pas directement à l'armateur, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération de TVA prévue à l'article 148, sous d), de la directive TVA.
3. Dans les présentes conclusions, nous ferons valoir que la notion de prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux visés à l'article 148, sous a), de cette directive ou de leur cargaison comprend les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci.
4. Nous soutiendrons, en outre, que l'exonération prévue par l'article 148, sous d), de ladite directive comprend les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci, lorsque ces services sont fournis par un sous-traitant agissant pour le compte d'un opérateur économique qui est lui-même lié non pas à l'armateur mais à un transitaire, transporteur ou commissionnaire de transport, ou au détenteur de la cargaison concernée.

1 — Langue originale : le français.

2 — JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ».

3 — Ci-après « A ».

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

5. L'article 148, sous a), c) et d), de la directive TVA dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche, ainsi que des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer et des bateaux affectés à la pêche côtière, sauf, pour ces derniers, les provisions de bord ;

[...]

c) les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations des bateaux visés au point a), ainsi que les livraisons, locations, réparations et l'entretien des objets, y compris l'équipement de pêche, incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ;

d) les prestations de services, autres que celles visées au point c), effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) et de leur cargaison ;

6. Cet article 148, sous a), c) et d), correspond à l'article 15, point 4, sous a) et b), ainsi qu'aux points 5 et 8 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 uniforme⁴, qu'il a remplacé.

B – *Le droit finlandais*

7. L'article 71, paragraphe 3, de l'Arvonlisäverolaki 1501/1993 (loi n° 1501/1993 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 30 décembre 1993⁵, dans sa version applicable à la date des faits au principal, prévoit :

« L'impôt n'est pas prélevé sur les ventes suivantes :

[...]

3) la vente de services sur un navire ou dans un aéronef participant au trafic international aux personnes lors de leurs déplacements à l'étranger ainsi que la vente de services pour les besoins directs d'un tel navire ou de sa cargaison ».

II – Le litige au principal et les questions préjudicielles

8. A, qui est une filiale de la société B Oy, exerce ses activités dans deux ports où elle fournit des services de chargement et de déchargement, d'entreposage, d'agence maritime et d'expédition.

⁴ — JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive ».

⁵ — Ci-après l'« AVL ».

9. Parmi l'ensemble des prestations fournies par A figurent des services de levage de cargaisons de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant l'exercice d'une activité commerciale. Ces services sont effectués par un sous-traitant qui les facture à A, laquelle les refacture à son donneur d'ordre qui, selon les cas, peut être B Oy, le détenteur des marchandises, le chargeur, l'entreprise de transit ou l'armateur. Les informations détaillées concernant le navire et la cargaison concernés sont transmises au sous-traitant et mentionnées tant sur la facture reçue de celui-ci que sur la facture émise par A.

10. A ayant formé une demande de rescrit fiscal aux fins de savoir si, en application de l'article 71, paragraphe 3, de l'AVL, les opérations de levage réalisées en sous-traitance pour le compte de ses clients pouvaient être exonérées de la TVA, la Keskusverolautakunta (Commission fiscale centrale) a, par décision du 1^{er} octobre 2014, retenu que les services de levage de cargaison ne doivent pas être considérés comme des services exonérés de TVA au sens de l'article 71, paragraphe 3, de l'AVL, transposant l'article 148, sous a), c) et d), de la directive TVA, parce que, d'après la jurisprudence de la Cour, les prestations de services fournies à des bateaux opérant en trafic international ou à leur cargaison ne peuvent être exonérées de TVA que si elles interviennent au stade de leur commercialisation finale et que, dans l'hypothèse envisagée dans la demande, les services de levage sont fournis à un stade antérieur à celui de leur commercialisation finale.

11. A ayant formé un recours contre cette décision devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême, Finlande), cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :« 1) Convient-il d'interpréter l'article 148, sous d), de [la directive TVA] en ce sens que les services de levage de cargaisons sur un navire ou à partir d'un navire sont des prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des bateaux visés au point a) du même article ?

2) Considération prise des termes du point 24 de l'arrêt [du 14 septembre 2006, Elmeka⁶] , selon lesquels l'exonération prévue par la disposition en cause ne pouvait être étendue aux services fournis à un stade antérieur de commercialisation, convient-il d'interpréter l'article 148, sous d), de [la directive TVA] en ce sens qu'il s'applique aussi au service en cause, dans lequel la prestation fournie par un sous-traitant de la société A au cours d'une première phase d'opérations porte sur un service qui est matériellement en rapport direct avec la cargaison et que la société A refacture à l'entreprise de transit ou à l'entreprise de transport ?

3) Considération prise des termes du point 24 de l'arrêt [du 14 septembre 2006, Elmeka⁷], selon lesquels l'exonération prévue par la disposition en cause ne s'appliquait qu'aux prestations de services fournies à l'armateur, convient-il d'interpréter la règle de l'article 148, sous d), de [la directive TVA] en ce sens que cette exonération ne peut s'appliquer si le service est fourni au détenteur de la cargaison, tel que l'exportateur ou l'importateur du bien concerné ? »

III – Notre appréciation

A – Observations liminaires

12. À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que la Cour applique à l'interprétation des exonérations de TVA prévues à l'article 148 de la directive TVA les principes suivants.

6 — C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563.

13. Premièrement, ces exonérations constituent des notions autonomes du droit de l'Union qui doivent, par conséquent, faire l'objet d'une interprétation et d'une application uniforme dans l'ensemble de l'Union⁸.

14. Deuxièmement, ces exonérations doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA instauré par la directive TVA⁹. Or, ce système repose notamment sur deux principes : d'une part, le principe selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services et sur chaque livraison de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti¹⁰ et, d'autre part, le principe de neutralité fiscale, qui s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA¹¹.

15. Troisièmement, les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 148 de la directive TVA sont d'interprétation stricte puisque ces exonérations constituent des dérogations au principe selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Cependant, cette règle d'interprétation ne signifie pas que les termes utilisés pour définir lesdites exonérations doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets¹².

16. C'est à la lumière de ces critères d'interprétation qu'il convient de répondre à la demande de décision préjudicielle posée par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême).

B – Sur la première question préjudicielle

17. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 148, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la notion de prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des bateaux comprend les services de chargement ou de déchargement d'un navire.

18. Cette question, à laquelle toutes les parties ayant déposé des observations devant la Cour s'accordent à apporter une réponse positive, ne nous paraît pas poser de difficulté particulière.

19. Il suffit de constater que l'article 148, sous d), de la directive TVA ne procède pas par une énumération exhaustive des services exonérés, mais en donne une définition générale reposant sur un critère qui tient à l'objectif poursuivi, lequel doit viser la satisfaction des besoins directs des bateaux et de leur cargaison. Selon la Cour, les prestations exonérées sont « celles qui ont un rapport direct avec les besoins des bateaux de mer et de leur cargaison, c'est-à-dire les prestations nécessaires à l'exploitation de ces bateaux¹³ ».

20. Or, de même que les activités de pilotage, de remorquage ou d'amarrage d'un navire constituent l'archétype des prestations accomplies pour les besoins directs des bateaux, la nature des activités de chargement ou de déchargement d'un navire est incontestablement caractéristique de prestations effectuées pour les besoins de la cargaison.

8 — Voir, notamment, arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, point 41 et jurisprudence citée).

9 — Voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, point 31 et jurisprudence citée).

10 — Voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, point 48 et jurisprudence citée).

11 — Voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, points 32, 33 et 48 ainsi que jurisprudence citée).

12 — Voir, notamment, arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, point 49 et jurisprudence citée).

13 — Voir arrêt du 4 juillet 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299, point 21, excluant de la catégorie des prestations exonérées l'installation à bord de machines à sous, lesquelles « n'ont aucun rapport intrinsèque avec les besoins de la navigation »).

21. En réalité, l'hésitation que fait naître le libellé de l'article 148, sous d), de la directive TVA porte moins sur l'inclusion des activités de chargement ou de déchargement d'un navire dans la notion de prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison que sur la manière de comprendre l'exigence tenant à ce que les activités soient effectuées « pour les besoins directs des bateaux [...] *et* de leur cargaison»¹⁴.

22. À cet égard, il y a lieu de constater que les versions linguistiques de l'article 148, sous d), de la directive TVA diffèrent quant à la conjonction de coordination employée pour séparer les mots « bateaux visés au point a) » et les mots « de leur cargaison ». En effet, si, dans les versions en langues allemande, grecque, espagnole, française et italienne, notamment, cette disposition énonce que sont exonérées les « prestations de services [...] effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) *et* de leur cargaison », dans ses versions en langues bulgare, roumaine, finnoise et anglaise, notamment, la même disposition prévoit l'exonération des « prestations de services [...] effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) *ou* de leur cargaison»¹⁵. Cette différence de formulation fait naître un doute quant au point de savoir si l'exonération de TVA ne concerne que les prestations de services susceptibles de satisfaire cumulativement aux besoins des bateaux et de leur cargaison ou vise toutes les prestations de services qui répondent aux besoins directs des bateaux ainsi que toutes celles qui satisfont aux besoins de leur cargaison.

23. Il est de jurisprudence constante que, dans la mesure où les dispositions du droit de l'Union doivent être interprétées et appliquées de manière uniforme, à la lumière des versions établies dans toutes les langues de l'Union, la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à l'interprétation de cette disposition ou se voir attribuer un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. En cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un texte du droit de l'Union, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément¹⁶.

24. En l'occurrence, force est de constater qu'une interprétation qui limiterait l'exonération prévue à l'article 148, sous d), de la directive TVA aux seuls services communs aux bateaux et aux cargaisons réduirait considérablement la portée de cette exonération en excluant les opérations les plus caractéristiques réalisées dans les enceintes portuaires pour les bateaux visés au point a) de cet article.

25. Ainsi, l'activité de pilotage et de remorquage, qui pourrait être considérée comme effectuée pour les seuls besoins directs du navire, en ne répondant qu'indirectement aux besoins de la cargaison, serait exclue de l'exonération, tandis que l'activité de chargement de cette cargaison sur le bateau pourrait être exclue également, sous prétexte qu'elle ne profiterait directement qu'à cette seule cargaison et seulement indirectement au navire.

26. En définitive, dans cette conception, seules des activités telles que des services de gardiennage et de surveillance accomplis à bord du navire pourraient être considérées comme répondant cumulativement et simultanément aux besoins directs du bateau et de sa cargaison.

27. Qui plus est, cette interprétation n'est pas non plus conforme à l'objectif de l'article 148 de la directive TVA, qui vise à favoriser le transport aérien et maritime international de marchandises et de voyageurs en procurant aux entreprises exerçant dans ce secteur un avantage de trésorerie qui consiste en une dispense de préfinancement de la TVA. Afin d'atteindre cet objectif, l'exonération, qui s'applique à toutes les opérations d'avitaillement de bateaux de mer, doit, de même, s'appliquer à toutes les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ceux-ci ou de leur cargaison.

14 — Italique ajouté par nos soins.

15 — Italique ajouté par nos soins.

16 — Voir, notamment, en ce sens, arrêt du 28 juillet 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, point 29 et jurisprudence citée).

28. Telles sont les raisons pour lesquelles nous proposons à la Cour de répondre à la première question que l'article 148, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la notion de prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux visés au point a) de cet article ou de leur cargaison comprend les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci.

C – Sur les deuxième et troisième questions préjudicielles

29. Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 148, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que relèvent de l'exonération prévue par cette disposition les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci, lorsque ces services sont fournis par un sous-traitant agissant pour le compte d'un opérateur économique qui est lui-même lié non pas à l'armateur, mais à un transitaire, transporteur ou commissionnaire de transport, ou au détenteur de la cargaison concernée.

30. La disposition qui fait l'objet de la question préjudicielle étant rédigée dans les mêmes termes que l'article 15, point 8, de la sixième directive, que la directive TVA a abrogée et remplacée, la jurisprudence relative à l'interprétation de cet article doit être considérée comme pertinente pour l'interprétation de l'article 148, sous d), de la directive TVA.

31. La jurisprudence de la Cour est fixée par les arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷, du 14 septembre 2006, *Elmeka*¹⁸, et du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. L'arrêt du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*²⁰, concerne l'interprétation de l'article 15, point 4, de la sixième directive, relatif aux opérations d'avitaillement des bateaux. La société *Velker International Oil Company Ltd NV* de Rotterdam²¹, qui avait acquis deux lots de mazout, les avait revendus à la société *Forsythe International BV* de La Haye²², qui les avait fait livrer dans des citernes qu'elle louait avant de les embarquer sur des navires de haute mer, qu'elle n'exploitait pas elle-même. La question que posait la juridiction de renvoi était de savoir si les livraisons de mazout faites par *Velker* à *Forsythe* pouvaient ou non bénéficier de l'exonération de TVA. Plus précisément, il s'agissait de savoir si la notion de « livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux » pouvait concerner non seulement les livraisons de marchandises à bord, directement destinées à l'avitaillement et suivies de l'exportation, mais aussi les livraisons effectuées à des stades commerciaux antérieurs.

33. La Cour a répondu que « ne peuvent être considérées comme des livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux que les livraisons faites à l'exploitant de bateaux qui utilisera ces biens à l'avitaillement », en se fondant sur deux considérations : l'assimilation des opérations d'avitaillement de bateaux à des opérations à l'exportation et les contraintes qu'entraînerait l'extension de l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens.

34. D'une part, selon la Cour, « [d]e même que, s'agissant des opérations à l'exportation, l'exonération de plein droit prévue [à l'article 15, point 1] s'applique exclusivement aux livraisons finales de biens exportés par le vendeur ou pour son compte, de même l'exonération prévue [à l'article 15, point 4] 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 commercialisation»²³.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Ci-après « *Velker* ».

22 — Ci-après « *Forsythe* ».

23 — Arrêt du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, point 22).

35. D'autre part, la Cour a relevé que « l'extension de l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux exigerait des États [membres] 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 » et que, « ces mécanismes se traduiraient, pour les États [membres] 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»²⁴.

36. L'arrêt du 14 septembre 2006, *Elmeka*²⁵, applique la solution ainsi retenue pour l'exonération des livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux à l'exonération prévue à l'article 15, point 8, de la sixième directive pour les prestations de services. L'affaire au principal avait trait à des opérations de transport de carburants effectuées par la société *Elmeka NE*, ayant pour objet social l'exploitation d'un navire-citerne, pour le compte de la société de commerce de produits pétroliers *Oceanix International Bunkering SA*, laquelle se chargeait de la livraison des biens aux armateurs des navires concernés.

37. La Cour a retenu que, « afin de garantir une application cohérente de la sixième directive dans son ensemble », l'exonération prévue à l'article 15, point 8, de cette directive « ne s'applique qu'aux prestations de services directement fournies à l'armateur et ne peut donc être étendue à celles qui sont faites à un stade antérieur de commercialisation»²⁶. Elle a justifié sa solution en transposant à l'exonération des prestations de services au sens de cette disposition les motifs énoncés aux points 22 et 24 de l'arrêt *Velker International Oil Company*²⁷ au sujet des opérations d'avitaillement de bateaux mentionnées à l'article 15, point 4, de la sixième directive.

38. L'arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸, ne remet pas en cause le principe selon lequel l'exonération ne peut être étendue à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à des stades antérieurs de commercialisation, même si, pour des raisons tenant à l'analyse de la notion de livraisons de biens faite à une personne au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, il admet que l'exonération puisse s'appliquer dans les circonstances particulières de l'affaire au principal, où une société livrait du carburant à des navires de haute mer en contractant non pas avec les exploitants desdits bateaux mais avec des intermédiaires agissant en leur nom propre.

39. Tenant compte du fait que la société chargeait elle-même le carburant directement dans les réservoirs des bateaux auxquels il était destiné et que ce n'était qu'à l'issue du chargement que la quantité précise du carburant ainsi livrée pouvait être déterminée, la Cour a estimé que, même si, selon les formes prévues par le droit national applicable, la propriété du carburant était transférée aux intermédiaires, ceux-ci n'étaient à aucun moment en mesure de disposer des quantités livrées puisque le pouvoir d'en disposer avait appartenu aux exploitants des bateaux dès que le carburant avait été chargé dans les réservoirs, ces exploitants étant, à compter de cette date, normalement censés être habilités à en disposer, en fait, comme s'ils en étaient les propriétaires²⁹.

24 — Arrêt du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, point 24).

25 — C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Arrêt du 14 septembre 2006, *Elmeka* (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, point 47).

40. La Cour en a déduit que les livraisons en cause au principal ne pouvaient être qualifiées de livraisons faites à des intermédiaires agissant en leur nom propre, mais devaient être regardées comme constituant des livraisons faites directement aux exploitants des bateaux, susceptibles, à ce titre, de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA³⁰. La solution ainsi retenue par la Cour revient donc à admettre que des livraisons de carburant soient exonérées de TVA alors même qu'elles sont facturées non pas directement aux exploitants des bateaux, mais à des intermédiaires.

41. Nous partageons l'opinion de la juridiction de renvoi qui estime que la jurisprudence n'apporte pas de réponse claire à la question de savoir si l'exonération s'applique aux services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci du seul fait que ces services, par leur nature même, sont directement liés aux besoins de la cargaison, quel qu'en soit le prestataire ou le destinataire, ou si, au contraire, ces services ne peuvent être exonérés que lors de leur facturation à l'opérateur qui se situe au dernier stade de la chaîne de commercialisation.

42. La réponse à cette question suppose de déceler la logique suivant laquelle procède l'exonération de l'article 148, sous d), de la directive TVA. Il existe en effet deux façons de comprendre cette disposition, telle qu'interprétée par la Cour, laquelle a énoncé que l'exonération ne s'appliquait qu'« à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux »³¹ et aux « prestations de services fournies directement à l'armateur pour les besoins directs des bateaux de mer »³².

43. Selon la première conception, qui est celle de A et des gouvernements néerlandais, polonais et finlandais, l'article 148, sous d), de la directive TVA retient comme seul critère de l'exonération la nature de la prestation de services, sans tenir compte du point de savoir si cette prestation est réalisée par un sous-traitant ou si elle facturée au détenteur de la cargaison ou à un tiers, au lieu de l'être directement à l'armateur. Selon le gouvernement polonais, cette conception s'inscrit parfaitement dans la jurisprudence de la Cour, compte tenu des différences qui existent entre les affaires précédemment jugées, qui concernaient des livraisons de carburant sur des navires et les services de transport y afférents, tandis que la présente affaire concerne des services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir du navire.

44. Selon la seconde conception, soutenue par le gouvernement grec et la Commission européenne, les services de levage de cargaison ne peuvent être exonérés de la TVA que lorsqu'ils interviennent au stade de la commercialisation finale et qu'ils sont directement fournis à l'armateur. Le gouvernement grec fait valoir, en ce sens, que ces services ne peuvent être exonérés qu'à la condition que la cargaison contienne des biens nécessaires au fonctionnement et à l'entretien du navire. Selon ce gouvernement, les services qui peuvent bénéficier de l'exonération sont donc exclusivement ceux qui sont liés au navire lui-même et qui sont fournis à l'armateur lui-même. À l'appui de son interprétation selon laquelle seule l'opération ultime, c'est-à-dire le service fourni à l'armateur, peut être exonérée en vertu de l'article 148, sous d), de la directive TVA, la Commission expose que cette interprétation ne pénalise aucun maillon de la chaîne de commercialisation, puisque la personne qui réalise l'opération peut bénéficier du droit à déduction. Ainsi, en cas de recours à la sous-traitance, les services fournis à l'armateur par l'entreprise principale peuvent être exonérés en vertu de l'article 148, sous d), de la directive TVA, tandis que les services fournis à l'entreprise principale par le sous-traitant ne sauraient être exonérés, puisqu'ils ne sont pas effectués au dernier stade de commercialisation sans que, toutefois, cela empêche l'entreprise principale de déduire ultérieurement la TVA qu'elle a versée à son sous-traitant ou de se la faire rembourser. Selon la Commission, l'interprétation proposée serait la

30 — Arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, point 52).

31 — Arrêt du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, point 24).

32 — Arrêt du 14 septembre 2006, *Elmeke* (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, point 25).

seule conforme à la jurisprudence de la Cour et au principe selon lequel les exonérations visées à l'article 148 de la directive TVA sont assimilées à des exportations. Qui plus est, elle permettrait de garantir l'application simple de l'exonération, alors que l'extension de celle-ci à des stades antérieurs de commercialisation susciterait des difficultés pratiques.

45. Chacune de ces deux conceptions repose sur de solides arguments.

46. Pour retenir l'interprétation selon laquelle l'exonération ne peut s'appliquer qu'à des services directement fournis à l'armateur, il nous semble que deux raisons principales peuvent être avancées.

47. La première raison tient à l'assimilation des prestations de services au sens de l'article 148, sous d), de la directive TVA à des opérations à l'exportation, pour lesquelles l'exonération de plein droit s'applique exclusivement aux livraisons finales de biens exportés par le vendeur ou pour son compte. Or, les prestations effectuées par un sous-traitant et facturées à une entreprise principale qui les refacture à un donneur d'ordre autre que l'armateur se situent à des stades économiques antérieurs, ce qui exclut toute comparaison avec une opération d'exportation.

48. La seconde tient à l'objectif de l'article 148 de la directive TVA qui, ainsi que nous l'avons précédemment souligné, vise à favoriser le transport aérien et maritime international de marchandises et de voyageurs en procurant aux entreprises relevant de ce secteur un avantage de trésorerie qui consiste en une dispense de préfinancement de la TVA³³. Dans cette optique, il paraît logique de limiter l'exonération aux seules entreprises qui se livrent effectivement au transport aérien et maritime international de marchandises, sans l'étendre à des opérateurs économiques qui effectuent des opérations différentes, bien que directement liées au transport. L'exonération doit donc dépendre de la qualité de la personne à laquelle la prestation de services est facturée.

49. Toutefois, d'autres raisons plus déterminantes nous paraissent pouvoir être trouvées à l'appui de la seconde interprétation, selon laquelle il convient de s'attacher à la nature de l'opération, sans subordonner l'application de l'exonération à la condition que celle-ci soit effectuée par le prestataire lui-même, agissant directement pour le compte de l'armateur.

50. La première raison est tirée de la lettre même de l'article 148, sous d), de la directive TVA qui définit les opérations exonérées en fonction de la nature des prestations de services fournies et non en fonction du prestataire ou du destinataire du service, auxquels cette disposition ne fait aucune référence. Les éléments relatifs aux personnes sont donc, en principe, dépourvus de pertinence pour déterminer les opérations exonérées.

51. La deuxième raison est tirée du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, selon lequel des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en matière de perception de la TVA. Ce principe s'oppose, à notre sens, à ce qu'un opérateur économique qui fournit un service répondant aux besoins directs des bateaux ou de leur cargaison soit traité différemment selon qu'il fournit directement ou indirectement ce service ainsi que selon la qualité de la personne à laquelle il fournit ce service.

52. La troisième raison, qui nous paraît essentielle, est que la jurisprudence de la Cour selon laquelle, dans une chaîne de commercialisation, l'exonération de TVA doit être limitée au dernier maillon de cette chaîne ne nous semble pas pouvoir être transposée à la situation spécifique dans laquelle est accomplie une prestation de services unique, directement liée aux besoins du bateau ou de la cargaison. Les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 26 juin 1990, *Velker International Oil Company*³⁴, et du 14 septembre 2006, *Elmeka*³⁵, concernaient toutes deux des situations dans

33 — Voir point 27 des présentes conclusions.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563.

lesquelles l'opération d'avitaillement du bateau était précédée par une opération distincte, à savoir une livraison dans des citernes avant l'embarquement du mazout sur les bateaux dans le cas de la première affaire et une opération de transport du carburant avant sa livraison aux armateurs dans le cas de la seconde.

53. Or, ainsi que le font justement valoir A et le gouvernement polonais, dans l'affaire au principal, une seule prestation de services de chargement et de déchargement, en lien direct avec les besoins du bateau et de sa cargaison, est accomplie et facturée par le sous-traitant avant que A la refacture à son donneur d'ordre.

54. La Cour a justifié le refus d'étendre l'exonération aux stades antérieurs à la livraison finale des biens à l'exploitant de bateaux par le risque de changement de destination des biens ou des services en cause et l'obligation qui en résulterait pour les États membres de mettre en place des mécanismes de contrôle et de surveillance en vue de s'assurer de leur destination ultime. De tels mécanismes se seraient traduits, pour les États membres et pour les opérateurs concernés, par des contraintes inconciliables avec l'application correcte et simple des exonérations prescrite à l'article 131 de la directive TVA³⁶.

55. Or, ce risque résulte de l'accomplissement d'opérations préalables à l'avitaillement effectif du bateau, lesquelles ont pour effet d'introduire dans la chaîne de commercialisation des possibilités de changement de destination des produits pétroliers. Ce risque est, par conséquent, exclu pour un service de chargement ou de déchargement de la cargaison, rendu directement à bord du navire.

56. Il est vrai que la Commission a invoqué lors de l'audience un autre risque, résultant de ce que l'opération de chargement et de déchargement pourrait être effectuée sur un bateau qui ne répond pas aux critères énoncés à l'article 148, sous a), de la directive TVA, d'autant que tous les États membres ne disposeraient pas d'un registre informatisé permettant de vérifier les caractéristiques du bateau chargé ou déchargé. Sans nier que puisse exister le risque que l'opération de levage puisse être effectuée sur un navire ou à partir d'un navire qui, notamment, n'est pas affecté à la navigation en haute mer, il y a lieu de constater que ce risque n'est pas propre à une opération accomplie en sous-traitance et refacturée par l'entreprise principale à un donneur d'ordre. Il est, en effet, aussi imaginable qu'une opération directement facturée à l'armateur par le prestataire porte en réalité sur un bateau autre que ceux visés à l'article 148, sous a), de la directive TVA. Le risque général dénoncé par la Commission devrait donc logiquement conduire à remettre en cause le principe même d'une exonération pour les opérations énoncées à l'article 148 de cette directive.

57. Dans ces conditions, nous pensons que la jurisprudence de la Cour relative à des opérations préalables à l'avitaillement d'un navire ne saurait être transposée à des prestations de services réalisées pour les besoins directs de la cargaison. Nous estimons que l'exonération prévue à l'article 148, sous d), de la directive TVA doit s'appliquer en fonction de la nature de ces prestations et non en fonction du prestataire ou du destinataire de celles-ci.

³⁶ — Voir, notamment, arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, point 28).

IV – Conclusion

58. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême, Finlande) de la manière suivante :

L'article 148, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la notion de prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux visés à l'article 148, sous a), de cette directive ou de leur cargaison comprend les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci.

L'article 148, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue par cette disposition comprend les services de levage de cargaison à bord du navire ou à partir de celui-ci, lorsque ces services sont fournis par un sous-traitant agissant pour le compte d'un opérateur économique qui est lui-même lié non pas à l'armateur mais à un transitaire, transporteur ou commissionnaire de transport, ou au détenteur de la cargaison concernée.