

|

61984J0168

Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 4 juillet 1985. - Gunter Berkholz contre Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. - Demande de décision préjudicielle: Finanzgericht Hamburg - Allemagne. - Sixième directive d'harmonisation TVA - Établissement stable. - Affaire 168/84.

Recueil de jurisprudence 1985 page 02251

édition spéciale espagnole page 00771

édition spéciale suédoise page 00253

édition spéciale finnoise page 00263

Sommaire

Parties

Objet du litige

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

1 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - SIXIEME DIRECTIVE - CHAMP D ' APPLICATION TERRITORIAL - IMPOSITION PAR UN ETAT MEMBRE DES PRESTATIONS DE SERVICES ACCOMPLIES , EN DEHORS DE SA SPHERE DE SOUVERAINETE TERRITORIALE , A BORD D ' UN BATEAU RELEVANT DE SA JURIDICTION - ADMISSIBILITE

(DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388 , ART . 3 ET 9)

2 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - PRESTATIONS DE SERVICES - DETERMINATION DU LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL - OPTIONS OFFERTES AUX ETATS MEMBRES - CRITERE DE CHOIX - UTILITE FISCALE

(DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388 , ART . 9 , PAR 1)

3 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - PRESTATIONS DE SERVICES - DETERMINATION DU LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL - ' ETABLISSEMENT STABLE ' AU SENS DE LA SIXIEME DIRECTIVE - NOTION - EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS SUR UN BATEAU NAVIGUANT EN HAUTE MER

(DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388 , ART . 9 , PAR 1)

4 . DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - EXONERATIONS PREVUES PAR LA SIXIEME DIRECTIVE - EXONERATION DES PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUEES POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER - EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS INSTALLEES A BORD - EXCLUSION

(DIRECTIVE DU CONSEIL 77/388 , ART . 15 , POINT 8)

Sommaire

1 . LE CHAMP D ' APPLICATION TERRITORIAL DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES COINCIDE , POUR CHACUN DE CES ETATS , AVEC LE CHAMP D ' APPLICATION DE SA LEGISLATION FISCALE EN CE DOMAINE . DES LORS , L ' ARTICLE 9 DE LA DIRECTIVE , RELATIF A LA DETERMINATION DU LIEU DE RATTACHEMENT DES PRESTATIONS DE SERVICES , N ' INTERDIT PAS AUX ETATS MEMBRES DE PREVOIR L ' IMPOSITION DES PRESTATIONS DE SERVICES ACCOMPLIES , EN DEHORS DU DOMAINE DE LEUR SOUVERAINETE TERRITORIALE , A BORD DE BATEAUX DE MER RELEVANT DE LEUR JURIDICTION .

2 . POUR DETERMINER LE LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL DES PRESTATIONS DE SERVICES , IL APPARTIENT A CHAQUE ETAT MEMBRE DE RETENIR , PARMI LES OPTIONS OFFERTES PAR LA DIRECTIVE 77/388 , CELLE QUI LUI PARAIT LA PLUS UTILE DU POINT DE VUE FISCAL . SELON L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA DIRECTIVE , L ' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE APPARAÎT , A CET EGARD , COMME UN POINT DE RATTACHEMENT PRIORITAIRE , EN CE SENS QUE LA PRISE EN CONSIDERATION D ' UN AUTRE ETABLISSEMENT A PARTIR DUQUEL LA PRESTATION DE SERVICES EST RENDUE NE PRESENTE UN INTERET QUE DANS LE CAS OU LE RATTACHEMENT AU SIEGE NE CONDUIT PAS A UNE SOLUTION RATIONNELLE DU POINT DE VUE FISCAL OU CREE UN CONFLIT AVEC UN AUTRE ETAT MEMBRE .

3 . L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA DIRECTIVE 77/388 , RELATIF AU LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL DES PRESTATIONS DE SERVICES , DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QU ' UNE INSTALLATION DESTINEE A UNE ACTIVITE COMMERCIALE , COMME L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS , SUR UN BATEAU NAVIGUANT EN HAUTE MER NE SAURAIT ETRE QUALIFIEE COMME ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE LA DISPOSITION CITEE QUE SI CET ETABLISSEMENT COMPORTE UNE REUNION PERMANENTE DE MOYENS HUMAINS ET TECHNIQUES NECESSAIRES AUX PRESTATIONS DE SERVICES EN CAUSE ET SI CES PRESTATIONS NE PEUVENT ETRE UTILEMENT RATTACHEES AU SIEGE DE L ' ACTIVITE ECONOMIQUE DU PRESTATAIRE .

4 . L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA DIRECTIVE 77/388 , RELATIF A L ' EXONERATION DES PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUEES POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER , DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE L ' EXONERATION QU ' IL PREVOIT N ' ENGLOBE PAS L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS INSTALLEES A BORD .

Parties

DANS L ' AFFAIRE 168/84 ,

AYANT POUR OBJET UNE DEMANDE ADRESSEE A LA COUR , EN APPLICATION DE L ' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE , PAR LE FINANZGERICHT (TRIBUNAL DES FINANCES) DE HAMBOURG , ET TENDANT A OBTENIR DANS LE LITIGE PENDANT DEVANT CETTE JURIDICTION ENTRE

GUNTER BERKHOLZ , PROPRIETAIRE DE L ' ENTREPRISE INDIVIDUELLE ABE-WERBUNG ALFRED BERKHOLZ , AYANT SON SIEGE A HAMBOURG ,

ET

FINANZAMT HAMBURG-MITTE-ALTSTADT (BUREAU DE PERCEPTION DE HAMBOURG-CENTRE-VIEILLE VILLE),

Objet du litige

UNE DECISION A TITRE PREJUDICIEL SUR L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , ET DE L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL (77/388), DU 17 MAI 1977 , EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME ,

Motifs de l'arrêt

1 PAR ORDONNANCE DU 30 AVRIL 1984 , PARVENUE A LA COUR LE 2 JUILLET SUIVANT , LE FINANZGERICHT DE HAMBOURG A POSE , EN VERTU DE L ' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE , DES QUESTIONS PREJUDICIELLES RELATIVES A L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , ET DE L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL , DU 17 MAI 1977 , EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME , 77/388 (JO L 145 , P . 1).

SUR LES ANTECEDENTS DU LITIGE

2 IL APPARAÎT DE L'ORDONNANCE DE RENVOI QUE LA REQUÉRANTE AU PRINCIPAL, L'ENTREPRISE ABE-WERBUNG ALFRED BERKHOLZ, AVEC SIÈGE À HAMBOURG, SE CONSACRE, ENTRE AUTRES, À L'INSTALLATION ET À L'EXPLOITATION DE 'MACHINES À SOUS', DE JUKE-BOXES ET D'APPAREILS SEMBLABLES. ELLE EXPLOITE LA PLUPART DE CES APPAREILS DANS DES CAFÉS-RESTAURANTS DU SCHLESWIG-HOLSTEIN ET DE HAMBOURG; ELLE A ÉGALEMENT INSTALLÉ UN CERTAIN NOMBRE DE MACHINES À SOUS À BORD DE DEUX FERRY-BOATS DE LA DEUTSCHE BUNDESBAHN QUI ASSURENT LE TRAFIC RÉGULIER ENTRE PUTTGARDEN, SUR L'ÎLE ALLEMANDE DE FEHMARN, ET RØDBYHAVN AU DANEMARK. CES MACHINES SONT ENTRETENUES, RÉPARÉES ET REMPLACÉES À INTERVALLES RÉGULIERS PAR DES EMPLOYÉS DE L'ENTREPRISE ABE, QUI PROCÈDENT SUR PLACE AU DÉCOMPTÉ AVEC LA DEUTSCHE BUNDESBAHN. ILS CONSACRENT À CES OPÉRATIONS UNE PARTIE DE LEUR TEMPS DE SERVICE SANS QUE, TOUTEFOIS, LA REQUÉRANTE AIT AFFECTÉ UN PERSONNEL PERMANENT À BORD DES BATEAUX EN CAUSE.

3 L'ADMINISTRATION FINANCIÈRE ALLEMANDE ESTIME QUE 10 % ENVIRON DU CHIFFRE D'AFFAIRES PRODUIT PAR LES MACHINES À SOUS SONT RÉALISÉS PENDANT L'AMARRAGE DES BATEAUX DANS LE PORT ALLEMAND, 25 % AU COURS DE LA TRAVERSÉE DES EAUX TERRITORIALES ALLEMANDES, ALORS QUE LE RESTANT EST RÉALISÉ SOIT EN HAUTE MER, SOIT DANS LES EAUX TERRITORIALES OU LE PORT DANOIS. L'ADMINISTRATION DÉFENDERESSE A SOUMIS À TAXATION L'ENSEMBLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES RÉALISÉ PAR ABE SUR LES DEUX FERRY-BOATS, EN 1980, EN IMPUTANT LE CHIFFRE D'AFFAIRES AU SIÈGE DE LA FIRME À HAMBOURG, ET DONC AU TERRITOIRE DE PERCEPTION ALLEMAND, CONFORMEMENT À L'ARTICLE 3, SOUS A), ALINÉA 1, DE LA LOI DE 1980 SUR LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES, INTRODUIT CONFORMEMENT À L'ARTICLE 9, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE. L'ADMINISTRATION ESTIME, PAR AILLEURS, QUE LES CONDITIONS D'EXEMPTION PRÉVUES PAR LES DISPOSITIONS COMBINÉES DE L'ARTICLE 4, PARAGRAPHE 2, ET DE L'ARTICLE 8, PARAGRAPHE 1, POINT 5, DE LA MÊME LOI DE 1980, CORRESPONDANT À L'ARTICLE 15, POINT 8, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE, NE SONT PAS REMPLIES, LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES APPAREILS N'ÉTANT PAS EFFECTUÉ POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER.

4 LA REQUÉRANTE AU PRINCIPAL EST D'AVIS QUE LES PRESTATIONS LITIGIEUSES ONT ÉTÉ FOURNIES À PARTIR D'UNE UNITÉ D'EXPLOITATION, AU SENS DE L'ARTICLE 3, SOUS A), ALINÉA 1, DEUXIÈME PHRASE, DE LA LOI DE 1980, OU D'UN ÉTABLISSEMENT STABLE, AU SENS DE L'ARTICLE 9, PARAGRAPHE 1, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE, SE TROUVANT À BORD DES BATEAUX; ELLE ESTIME DONC QUE 10 % SEULEMENT PLUS, À LA RIGUEUR, 25 %, DU CHIFFRE D'AFFAIRES RÉALISÉ PAR LES APPAREILS INSTALLÉS SUR LES BATEAUX PEUVENT ÊTRE SOUMIS À LA TAXE ALLEMANDE. ELLE PRÉTEND, AU SURPLUS, QUE L'ENSEMBLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES DES APPAREILS PLACÉS SUR LES BATEAUX SERAIT, EN TOUT CAS, EXONÉRÉ DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES EN VERTU DES DISPOSITIONS COMBINÉES DE L'ARTICLE 4, PARAGRAPHE 2, ET DE L'ARTICLE 8, PARAGRAPHE 1, POINT 5, DE LA LOI DE 1980, QUI TROUVENT LEUR CORRESPONDANCE DANS L'ARTICLE 15, POINT 8, DE LA SIXIÈME DIRECTIVE, PARCE QU'IL SERAIT EFFECTUÉ POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER DANS LA MESURE OU ILS SATISFERAIENT AU BESOIN DE DIVERTISSEMENT DES BATEAUX OU, PLUS EXACTEMENT, DE LEURS PASSAGERS.

5 LE FINANZGERICHT CONSIDÈRE QUE L'ARTICLE 9 DE LA DIRECTIVE VISE, PAR SA CONCEPTION, À POSER UN PRINCIPE DE BASE CLAIR ET SIMPLE DE RATTACHEMENT NATIONAL EN CE QUI CONCERNE LES PRESTATIONS DE SERVICES SOUMISES À LA

PERCEPTION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE . AINSI QU ' IL RESULTERAIT DU SEPTIEME CONSIDERANT DU PREAMBULE , CETTE DISPOSITION DOIT PERMETTRE , GRACE A L ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS NATIONALES EN LA MATIERE , D ' ELIMINER LES CONFLITS DE COMPETENCE ET DE CONTRIBUER A UNE REPARTITION PLUS JUSTE DE LA CHARGE FINANCIERE ENTRE LES ETATS MEMBRES EN TENANT COMPTE , SIMULTANEMENT , DU FAIT QU ' UN PRELEVEMENT SUR LES RECETTES NATIONALES DE LA TVA CONSTITUE UN ELEMENT ESSENTIEL DES RESSOURCES PROPRES DE LA COMMUNAUTE .

6 SELON LE FINANZGERICHT , LES PRESTATIONS DE SERVICES EN CAUSE NE RELEVANT D ' AUCUNE DES EXCEPTIONS PREVUES PAR LE PARAGRAPHE 2 DE L ' ARTICLE 9 DE LA DIRECTIVE , DE MANIERE QU ' IL FAUT LES TRAITER SELON LE PRINCIPE GENERAL ENONCE AU PARAGRAPHE 1 , AUX TERMES DUQUEL LE LIEU D ' UNE PRESTATION DE SERVICES EST REPUTE SE SITUER A L ' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE OU UN ETABLISSEMENT STABLE A PARTIR DUQUEL LA PRESTATION DE SERVICES EST RENDUE . LE FINANZGERICHT S ' INTERROGE A CE SUJET SUR LA QUESTION DE SAVOIR SI , EVENTUELLEMENT , LA JUXTAPOSITION DES NOTIONS DE ' SIEGE ' ET D ' ' ETABLISSEMENT STABLE ' MARQUE UNE DIFFERENCE DE SIGNIFICATION EN CE SENS QUE LES CONDITIONS D ' UN ETABLISSEMENT STABLE SERAIENT DIFFERENTES ET MOINS STRICTES EN CE QUI CONCERNE L ' ORGANISATION AU NIVEAU DES PERSONNES ET L ' AMENAGEMENT CONCRET .

7 LE FINANZGERICHT RELEVE DANS CE CONTEXTE LES PROBLEMES QUE POSE LA DETERMINATION DU CHAMP D ' APPLICATION TERRITORIAL DE LA LOI FISCALE NATIONALE EN CE QUI CONCERNE , D ' UNE PART , DES PRESTATIONS DE SERVICES IDENTIQUES ACCOMPLIES DANS LES MEMES CONDITIONS SUR LE TERRITOIRE D ' UN AUTRE ETAT MEMBRE ET , D ' AUTRE PART , LA DETERMINATION DU REGIME FISCAL DE PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES A BORD DE BATEAUX NAVIGUANT EN HAUTE MER , SPECIALEMENT LORSQUE DE TELS DEPLACEMENTS S ' ETENDENT A DES REGIONS ELOIGNEES DU TERRITOIRE NATIONAL .

8 LE FINANZGERICHT ESTIME QUE L ' INTERPRETATION DE LA DIRECTIVE REJET UNE IMPORTANCE DECISIVE EN VUE D ' ASSURER L ' HARMONIE ENTRE L ' APPLICATION DES DISPOSITIONS DE LA LEGISLATION NATIONALE ET CELLES DE LA DIRECTIVE . IL CONSIDERE QU ' IL EN EST DE MEME POUR L ' INTERPRETATION DU CATALOGUE DES EXONERATIONS PREVUES PAR L ' ARTICLE 15 DE LA DIRECTIVE ET REPRISES PAR LES ARTICLES 4 ET 8 DE LA LOI NATIONALE , COMPTE TENU DE L ' OBJECTIF DEFINI DANS LE ONZIEME CONSIDERANT DU PREAMBULE DE LA DIRECTIVE , AUX TERMES DUQUEL ' IL CONVIENT D ' ETABLIR UNE LISTE COMMUNE D ' EXONERATIONS EN VUE D ' UNE PERCEPTION COMPARABLE DES RESSOURCES PROPRES DANS TOUS LES ETATS MEMBRES ' .

9 C ' EST DANS CETTE PERSPECTIVE QUE LE FINANZGERICHT A POSE DEUX QUESTIONS , LIBELLEES COMME SUIT :

1) L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL , DU 17 MAI 1977 , EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES DOIT-IL ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE LA NOTION D ' ETABLISSEMENT STABLE COUVRE EGALEMENT L ' INSTALLATION DESTINEE A UNE ACTIVITE COMMERCIALE (PAR EXEMPLE L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS) SUR UN BATEAU NAVIGUANT HORS DU TERRITOIRE NATIONAL EN HAUTE MER ; LE CAS ECHEANT , QUELLES CONDITIONS DOIVENT ETRE REMPLIES POUR SATISFAIRE A LA NOTION D ' ETABLISSEMENT STABLE ?

2) L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DOIT-IL ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE SONT SEULES EFFECTUEES POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER LES PRESTATIONS DE SERVICES NECESSAIREMENT LIEES AU TRANSPORT MARITIME , OU BIEN D ' AUTRES PRESTATIONS DE SERVICES EFFECTUEES SUR DES BATEAUX , MAIS NE SE DISTINGUANT PAS DES PRESTATIONS DE SERVICES CORRESPONDANTES EFFECTUEES A TERRE , TELLES QUE L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS , EN FONT-ELLES EGALEMENT PARTIE ?

OBSERVATIONS PRESENTEES A LA COUR

10 DES OBSERVATIONS ONT ETE PRESENTEES AU COURS DE LA PROCEDURE DEVANT LA COUR PAR LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME DE DANEMARK , LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANCAISE ET LA COMMISSION .

11 LE GOUVERNEMENT DANOIS RELEVE QUE L ' IMPOSITION DE PRESTATIONS DE SERVICES A BORD DE BATEAUX DE LA NAVIGATION MARITIME SOULEVE DES PROBLEMES EN CE QUI CONCERNE LA DETERMINATION DU DOMAINE D ' APPLICATION GEOGRAPHIQUE ET PERSONNEL DE LA DIRECTIVE . IL ESTIME QU ' IL NE SAURAIT , EN TOUT CAS , ETRE SOUTENU QU ' UN ETAT MEMBRE NE POURRAIT IMPOSER DES PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES A BORD D ' UN BATEAU QUE DANS LA MESURE OU CELUI-CI SE TROUVE A L ' INTERIEUR DU DOMAINE DE LA SOUVERAINETE TERRITORIALE DE L ' ETAT . LA DIRECTIVE DETERMINE , DANS L ' ARTICLE 3 , SON CHAMP D ' APPLICATION TERRITORIAL PAR REFERENCE A L ' ARTICLE 227 DU TRAITE , QUI NE CONTIENT PAS DE DEFINITION PLUS PRECISE DU DOMAINE D ' APPLICATION GEOGRAPHIQUE OU PERSONNEL . IL APPARTIENT DONC A CHAQUE ETAT MEMBRE DE DETERMINER LE DOMAINE D ' APPLICATION DE SA LEGISLATION , EN CONFORMITE AVEC LES REGLES DU DROIT INTERNATIONAL . C ' EST AVEC CES LIMITES QUE COINCIDE LE CHAMP D ' APPLICATION DE LA DIRECTIVE ELLE-MEME . RIEN N ' EMPECHE DONC LES ETATS MEMBRES D ' APPLIQUER LEUR LEGISLATION FISCALE SUR LES NAVIRES BATTANT LEUR PAVILLON , LORSQUE CEUX-CI SE TROUVENT EN DEHORS DU DOMAINE DE LEUR SOUVERAINETE TERRITORIALE . MEME LORSQU ' UN NAVIRE SE TROUVE DANS LES EAUX D ' UN AUTRE ETAT , RIEN N ' EMPECHE , SELON LE DROIT INTERNATIONAL , QUE L ' ETAT DU PAVILLON APPLIQUE SA PROPRE LEGISLATION A DES ACTES QUI SE PASSENT A BORD DU NAVIRE , ETANT ENTENDU QUE DE TELLES DISPOSITIONS NE PEUVENT ETRE MATERIALISEES QU ' AU MOMENT OU LE NAVIRE A QUITTE LA ZONE DE SOUVERAINETE DE L ' AUTRE ETAT . IL N ' EST DONC PAS EXCLU QUE L ' ETAT DU PAVILLON APPLIQUE SES PROPRES LOIS FISCALES , MEME LORSQUE LE NAVIRE SE TROUVE EN DEHORS DU DOMAINE DE SA SOUVERAINETE TERRITORIALE . CHAQUE ETAT DOIT ICI CHOISIR LA POLITIQUE FISCALE QU ' IL TIENT POUR RAISONNABLE . SELON LE GOUVERNEMENT DANOIS , LES CONFLITS DE CARACTERE FISCAL QUE PEUT ENTRAINER L ' APPLICATION DE CES CONCEPTIONS PEUVENT ETRE RESOLUS SANS DIFFICULTE , PAR COOPERATION ENTRE LES ETATS CONCERNES . EN L ' OCCURRENCE , IL N ' Y AURAIT JAMAIS EU DE DIFFICULTES ENTRE LE DANEMARK ET LA REPUBLIQUE FEDERALE D ' ALLEMAGNE A CE SUJET ; SUR LE PARCOURS EN

QUESTION , LES AUTORITES DANOISES PRENNENT EN CHARGE LES FERRY-BOATS DANOIS ET LES AUTORITES ALLEMANDES LES FERRY-BOATS ALLEMANDS . QUANT A LA DEUXIEME QUESTION POSEE PAR LA JURIDICTION NATIONALE , LE GOUVERNEMENT DANOIS EXPRIME L ' OPINION QUE L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS N ' ENTRE PAS DANS LE CADRE DES PRESTATIONS EFFECTUEES POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER , VISEES PAR L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

12 LES OBSERVATIONS DU GOUVERNEMENT FRANCAIS SE REFERENT EXCLUSIVEMENT A LA QUESTION DE L ' INTERPRETATION DES DISPOSITIONS EN CAUSE DE LA SIXIEME DIRECTIVE . LE GOUVERNEMENT FRANCAIS CONSIDERE QU ' UN ' ETABLISSEMENT STABLE ' , AU SENS DE L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE , PEUT S ' ENTENDRE DE TOUT CENTRE D ' ACTIVITE OU UN ASSUJETTI EFFECTUE REGULIEREMENT DES OPERATIONS ENTRANT DANS LE CHAMP D ' APPLICATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE . IL ESTIME , EN CONSEQUENCE , QUE L ' INSTALLATION A BORD DE BATEAUX NAVIGUANT EN HAUTE MER DE MACHINES A SOUS OU AUTRES APPAREILS AUTOMATIQUES , DONT , NOTAMMENT , L ' ENTRETIEN , LA REPARATION ET LE REMPLACEMENT SONT ASSURES SUR PLACE ET DE MANIERE PERMANENTE PAR LE PERSONNEL DE L ' EXPLOITANT , CONSTITUE UN ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE LA DISPOSITION CITEE . QUANT A LA DEUXIEME QUESTION POSEE PAR LE FINANZGERICHT , LE GOUVERNEMENT FRANCAIS CONSIDERE EGALEMENT QUE L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS A BORD DE BATEAUX NE RELEVE PAS DE L ' EXONERATION PREVUE PAR L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE .

13 LA COMMISSION EXPOSE QUE , DANS LE CADRE DE L ' ARTICLE 9 DE LA DIRECTIVE , LA NOTION D ' ETABLISSEMENT STABLE OCCUPE LE MEME RANG QUE CELLE DE SIEGE D ' UNE ACTIVITE ECONOMIQUE . ELLE CONSIDERE QUE LA MULTIPLICATION D ' APPAREILS AUTOMATIQUES CAPABLES D ' EXECUTER DES PRESTATIONS DE SERVICES INDEPENDAMMENT DE LA PRESENCE DE PERSONNES COMME PRESTATAIRES DOIT AMENER A LA CONSIDERATION QU ' EN PRINCIPE , DE TELS AUTOMATES DOIVENT POUVOIR ETRE CONSIDERES COMME CONSTITUANT UN ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE L ' ARTICLE 9 DE LA DIRECTIVE . LA COMMISSION CONSIDERE QUE CETTE CONCEPTION CONDUIT A UNE REPARTITION RATIONNELLE DES COMPETENCES FISCALES , CONFORMEMENT AU PRINCIPE GENERAL QUI SE TROUVE A LA BASE DES LEGISLATIONS SUR LA TAXE SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES , EN CE SENS QUE L ' IMPOSITION D ' UNE MARCHANDISE OU D ' UN SERVICE DOIT AVOIR LIEU DANS L ' ETAT OU CETTE MARCHANDISE OU CETTE PRESTATION EST CONSOMMEE . LA COMMISSION EN DEDUIT QUE DES PRESTATIONS RENDUES PAR DE TELS AUTOMATES , DE MEME D ' AILLEURS QUE D ' AUTRES PRESTATIONS RENDUES PAR DES PERSONNES EN HAUTE MER , DEVRAIENT ECHAPPER A TOUTE IMPOSITION . QUANT A L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 15 DE LA DIRECTIVE , LA COMMISSION CONSIDERE QUE L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS NE SAURAIT ETRE QUALIFIEE DE PRESTATION EFFECTUEE POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER , AU SENS DU POINT 8 DE CETTE DISPOSITION .

SUR LA NOTION D ' ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE L ' ARTICLE 9 DE LA SIXIEME DIRECTIVE (PREMIERE QUESTION)

14 LA PREMIERE QUESTION POSEE PAR LE FINANZGERICHT DOIT ETRE RESOLUE A LA LUMIERE DE L ' OBJECTIF POURSUIVI PAR L ' ARTICLE 9 DANS LE CADRE DU SYSTEME GENERAL DE LA DIRECTIVE . AINSI QU ' IL EST PERMIS D ' INFERER DU SEPTIEME CONSIDERANT DU PREAMBULE , CETTE DISPOSITION VISE A ETABLIR UNE REPARTITION RATIONNELLE DES SPHERES D ' APPLICATION DES LEGISLATIONS NATIONALES EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE , EN DETERMINANT DE MANIERE

UNIFORME LE LIEU DE RATTACHEMENT FISCAL DES PRESTATIONS DE SERVICES . LE PARAGRAPHE 2 DE L ' ARTICLE 9 INDIQUE TOUTE UNE SERIE DE RATTACHEMENTS SPECIFIQUES , ALORS QUE LE PARAGRAPHE 1 DONNE A CE SUJET UNE REGLE DE CARACTERE GENERAL . L ' OBJECTIF DE CES DISPOSITIONS EST D ' EVITER , D ' UNE PART , LES CONFLITS DE COMPETENCE , SUSCEPTIBLES DE CONDUIRE A DES DOUBLES IMPOSITIONS , ET , D ' AUTRE PART , LA NON-IMPOSITION DE RECETTES , AINSI QU ' IL EST RELEVE AU PARAGRAPHE 3 DE L ' ARTICLE 9 , BIEN QUE SEULEMENT POUR DES SITUATIONS SPECIFIQUES .

15 L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , EST LIBELLE EN CES TERMES :

' LE LIEU D ' UNE PRESTATION DE SERVICES EST REPUTE SE SITUER A L ' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE OU UN ETABLISSEMENT STABLE A PARTIR DUQUEL LA PRESTATION DE SERVICES EST RENDUE OU , A DEFAUT D ' UN TEL SIEGE OU D ' UN TEL ETABLISSEMENT STABLE , AU LIEU DE SON DOMICILE OU DE SA RESIDENCE HABITUELLE . '

16 S ' AGISSANT , EN L ' OCCURRENCE , DE PRESTATIONS DE SERVICES ACCOMPLIES A BORD DE BATEAUX DE MER , IL CONVIENT , A TITRE PRELIMINAIRE , DE DETERMINER LE CHAMP D ' APPLICATION TERRITORIAL DE LA DIRECTIVE . CONFORMEMENT AU PRINCIPE FIXE PAR L ' ARTICLE 3 DE CELLE-CI , AUX TERMES DUQUEL ' L ' ' INTERIEUR DU PAYS ' CORRESPOND AU CHAMP D ' APPLICATION DU TRAITE INSTITUANT LA COMMUNAUTE ECONOMIQUE EUROPEENNE , TEL QU ' IL EST DEFINI , POUR CHAQUE ETAT MEMBRE , A L ' ARTICLE 227 ' , LE CHAMP D ' APPLICATION DE LA DIRECTIVE COINCIDE , POUR CHACUN DE CES ETATS , AVEC LE CHAMP D ' APPLICATION DE LA LEGISLATION FISCALE EN CAUSE . AINSI QUE LE GOUVERNEMENT DANOIS L ' A EXPOSE AVEC RAISON , L ' ARTICLE 9 NE LIMITE PAS LA LIBERTE DES ETATS MEMBRES DE DETERMINER L ' IMPOSITION DE PRESTATIONS DE SERVICES ACCOMPLIES , EN DEHORS DU DOMAINE DE LEUR SOUVERAINETE TERRITORIALE , A BORD DE BATEAUX DE MER RELEVANT DE LEUR JURIDICTION . CONTRAIREMENT A L ' OPINION DEFENDUE PAR LA REQUERANTE AU PRINCIPAL ET APPUYEE PAR LA COMMISSION , LA DIRECTIVE N ' IMPOSE DONC D ' AUCUNE MANIERE L ' EXONERATION FISCALE DES PRESTATIONS ACCOMPLIES EN HAUTE MER OU , PLUS GENERALEMENT , EN DEHORS DE LA SPHERE DE SOUVERAINETE TERRITORIALE DE L ' ETAT QUI EXERCE SA JURIDICTION SUR LE BATEAU , QUEL QUE SOIT LE RATTACHEMENT DES PRESTATIONS EN CAUSE , AU SIEGE DU PRESTATAIRE OU A UN AUTRE ETABLISSEMENT STABLE .

17 IL APPARTIENT DE MEME AUX AUTORITES FISCALES DE CHAQUE ETAT MEMBRE DE DETERMINER , DANS LE CADRE DES OPTIONS OFFERTES PAR LA DIRECTIVE , QUEL EST , POUR UNE PRESTATION DE SERVICES DETERMINEE , LE POINT DE RATTACHEMENT LE PLUS UTILE DU POINT DE VUE FISCAL . SELON L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , L ' ENDROIT OU LE PRESTATAIRE A ETABLI LE SIEGE DE SON ACTIVITE ECONOMIQUE APPARAIT , A CET EGARD , COMME UN POINT DE RATTACHEMENT PRIORITAIRE , EN CE SENS QUE LA PRISE EN CONSIDERATION D ' UN AUTRE ETABLISSEMENT A PARTIR DUQUEL LA PRESTATION DE SERVICES EST RENDUE NE PRESENTE UN INTERET QUE DANS LE CAS OU LE RATTACHEMENT AU SIEGE NE CONDUIT PAS A UNE SOLUTION RATIONNELLE DU POINT DE VUE FISCAL OU CREE UN CONFLIT AVEC UN AUTRE ETAT MEMBRE .

18 IL RESULTE DU CONTEXTE DES NOTIONS UTILISEES PAR L ' ARTICLE 9 ET DU BUT DE CETTE DISPOSITION , RAPPELE CI-DESSUS , QUE LE RATTACHEMENT D ' UNE PRESTATION DE SERVICES A UN ETABLISSEMENT AUTRE QUE LE SIEGE N ' ENTRE EN LIGNE DE COMPTE QUE SI CET ETABLISSEMENT PRESENTE UNE CONSISTANCE MINIMALE , PAR LA REUNION PERMANENTE DES MOYENS HUMAINS ET TECHNIQUES

NECESSAIRES A DES PRESTATIONS DE SERVICES DETERMINEES . IL N ' APPARAIT PAS QUE L ' INSTALLATION D ' AUTOMATES DE JEU A BORD D ' UN BATEAU DE MER , QUI FONT L ' OBJET D ' UN ENTRETIEN INTERMITTENT , PUISSE CONSTITUER UN TEL ETABLISSEMENT , SPECIALEMENT DANS LE CAS OU LE SIEGE PERMANENT DE L ' EXPLOITANT DE CES AUTOMATES FOURNIT UN POINT DE RATTACHEMENT UTILE EN VUE DE L ' IMPOSITION .

19 IL Y A DONC LIEU DE REpondre A LA PREMIERE QUESTION DU FINANZGERICHT QUE L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QU ' UNE INSTALLATION DESTINEE A UNE ACTIVITE COMMERCIALE , COMME L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS , SUR UN BATEAU NAVIGUANT HORS DU TERRITOIRE NATIONAL EN HAUTE MER , NE SAURAIT ETRE QUALIFIEE COMME ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE LA DISPOSITION CITEE QUE SI CET ETABLISSEMENT COMPORTE UNE REUNION PERMANENTE DE MOYENS HUMAINS ET TECHNIQUES NECESSAIRES AUX PRESTATIONS DE SERVICES EN CAUSE ET SI CES PRESTATIONS NE PEUVENT PAS ETRE UTILEMENT RATTACHEES AU SIEGE DE L ' ACTIVITE ECONOMIQUE DU PRESTATAIRE .

SUR L ' INTERPRETATION DE L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE (DEUXIEME QUESTION)

20 AUX TERMES DE L ' ARTICLE 15 DE LA DIRECTIVE , LES ETATS MEMBRES EXONERENT , DANS LES CONDITIONS QU ' ILS FIXENT EN VUE D ' ASSURER L ' APPLICATION CORRECTE ET SIMPLE DES EXONERATIONS PREVUES ET DE PREVENIR TOUTE FRAUDE , EVASION ET ABUS EVENTUELS : ' ... 4 . LES LIVRAISONS DE BIENS DESTINES A L ' AVITAILLEMENT DES BATEAUX AFFECTES , ENTRE AUTRES , A LA NAVIGATION EN HAUTE MER ET ASSURANT UN TRAFIC REMUNERE DE VOYAGEURS OU L ' EXERCICE D ' UNE ACTIVITE COMMERCIALE , INDUSTRIELLE OU DE PECHE ; ... 5 . LES LIVRAISONS , TRANSFORMATIONS , REPARATIONS , ENTRETIEN , AFFRETEMENTS ET LOCATIONS DE BATEAUX DE MER ... 8 . LES PRESTATIONS DE SERVICES , AUTRES QUE CELLES VISEES AU POINT 5 , EFFECTUEES POUR LES BESOINS DIRECTS DES BATEAUX DE MER Y VISES ET DE LEUR CARGAISON . '

21 IL RESULTE DE L ' ENSEMBLE DES DISPOSITIONS CITEES QUE LES PRESTATIONS EXONEREES AU POINT 8 NE SONT QUE CELLES QUI ONT UN RAPPORT DIRECT AVEC LES BESOINS DES BATEAUX DE MER ET DE LEUR CARGAISON , C ' EST-A-DIRE LES PRESTATIONS NECESSAIRES A L ' EXPLOITATION DE CES BATEAUX . ON NE SAURAIT CONSIDERER COMME TELLE L ' INSTALLATION DE MACHINES A SOUS DONT L ' OBJET EST DE DIVERTIR LA CLIENTELE ET QUI , COMME TELLES , N ' ONT AUCUN RAPPORT INTRINSEQUE AVEC LES BESOINS DE LA NAVIGATION .

22 IL CONVIENT DONC DE REpondre A LA DEUXIEME QUESTION QUE L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE L ' EXONERATION QU ' IL PREVOIT N ' ENGLOBE PAS L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS INSTALLEES A BORD DES BATEAUX DE MER VISES PAR CET ARTICLE .

Décisions sur les dépenses

SUR LES DEPENS

23 LES FRAIS EXPOSES PAR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D ' ALLEMAGNE , LE GOUVERNEMENT DU ROYAUME DE DANEMARK , LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANCAISE ET LA COMMISSION DES COMMUNAUTES

EUROPEENNES , QUI ONT SOUMIS DES OBSERVATIONS A LA COUR , NE PEUVENT FAIRE L ' OBJET D ' UN REMBOURSEMENT . LA PROCEDURE REVETANT , A L ' EGARD DES PARTIES AU PRINCIPAL , LE CARACTERE D ' UN INCIDENT SOULEVE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE , IL APPARTIENT A CELLE-CI DE STATUER SUR LES DEPENS .

Dispositif

PAR CES MOTIFS ,

LA COUR (DEUXIEME CHAMBRE),

STATUANT SUR LES QUESTIONS A ELLE SOUMISES PAR LE FINANZGERICHT HAMBURG PAR ORDONNANCE DU 30 AVRIL 1984 , DIT POUR DROIT :

1) L ' ARTICLE 9 , PARAGRAPHE 1 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL , DU 17 MAI 1977 , EN MATIERE D ' HARMONISATION DES LEGISLATIONS RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D ' AFFAIRES-SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME , DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QU ' UNE INSTALLATION DESTINEE A UNE ACTIVITE COMMERCIALE , COMME L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS , SUR UN BATEAU NAVIGUANT HORS DU TERRITOIRE NATIONAL EN HAUTE MER , NE SAURAIT ETRE QUALIFIEE COMME ETABLISSEMENT STABLE AU SENS DE LA DISPOSITION CITEE QUE SI CET ETABLISSEMENT COMPORTE UNE REUNION PERMANENTE DE MOYENS HUMAINS ET TECHNIQUES NECESSAIRES AUX PRESTATIONS DE SERVICES EN CAUSE ET SI CES PRESTATIONS NE PEUVENT PAS ETRE UTILEMENT RATTACHEES AU SIEGE DE L ' ACTIVITE ECONOMIQUE DU PRESTATAIRE .

2) L ' ARTICLE 15 , POINT 8 , DE LA SIXIEME DIRECTIVE DOIT ETRE INTERPRETE EN CE SENS QUE L ' EXONERATION QU ' IL PREVOIT N ' ENGLOBE PAS L ' EXPLOITATION DE MACHINES A SOUS INSTALLEES A BORD DES BATEAUX DE MER VISES PAR CET ARTICLE .