

62018CC0291

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

GERARD HOGAN

prezentate la 10 aprilie 2019 (1)

Cauza C-291/18

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

(cerere de decizie preliminară formulată de Curtea de Apel București, România)

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 literele (a) și (c) – Scutire – Livrare de platforme de foraj marin autoridicătoare – Navă – Noțiune – Condiție referitoare la navigația în largul mării”

1.

O platformă de foraj marin „autoridicătoare” este „o navă utilizată pentru navigația în largul mării [...]”. Aceasta este principala întrebare la care i se solicită în prezent Curții să răspundă ca urmare a unei trimiteri din partea Curții de Apel București (România).

2.

Prezenta cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Grup Servicii Petroliere SA (denumit în continuare „GSP”), o societate cu sediul social în România, pe de o parte, și autoritățile fiscale române, pe de altă parte, într-o cauză privind livrarea scutită de TVA a trei platforme de foraj marin autoridicătoare unor societăți malteze. În acest context, instanța de trimitere dorește să afle dacă platformele de foraj marin autoridicătoare de acest fel intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 148 litera (c) coroborat cu articolul 148 litera (a) 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”).

3.

Efectul acestor dispoziții este că statelor membre li se impune în special să scutească livrarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de containeri cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit. Astfel cum tocmai am remarcat, întrebarea esențială care trebuie analizată este dacă aceste platforme de foraj intră în domeniul de aplicare al scutirii menționate. Înainte de a analiza această întrebare este necesar mai întâi să stabilim dispozițiile relevante ale dreptului internațional public, ale dreptului Uniunii Europene și ale dreptului național.

I. Contextul juridic

A. Dreptul internațional public

4.

Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, încheiată la Montego Bay la 10 decembrie 1982 (United Nations Treaty Series, vol. 1833, 1834 și 1835, p. 3, denumită în continuare „Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării”), a intrat în vigoare la 16 noiembrie 1994. Această convenție a fost aprobată în numele Comunității prin Decizia 98/392/CE a Consiliului din 23 martie 1998 (JO 1998, L 179, p. 1, Ediție specială, 04/vol. 4, p. 103).

5.

Articolul 2 alineatele (1) și (2) din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, intitulat „Regimul juridic al mării teritoriale, al spațiului aerian de deasupra mării teritoriale și al fundului și subsolului acesteia”, prevede:

„(1) Suveranitatea unui stat de coastă se extinde, dincolo de teritoriul său și de apele sale interioare, iar în cazul unui stat arhipelag, dincolo de apele sale arhipelagice, asupra unei zone de mare adiacente desemnate sub numele de mare teritorială.

(2) Această suveranitate se extinde asupra spațiului aerian de deasupra mării teritoriale, precum și asupra fundului și subsolului acesteia.”

6.

Articolul 3 din această convenție, intitulat „Limita mării teritoriale”, are următorul cuprins:

„Orice stat are dreptul de a stabili limita mării sale teritoriale până la o limită care să nu depășească 12 mile marine măsurate de la liniile de bază stabilite în conformitate cu prezenta convenție.”

7.

Partea V din această convenție, intitulată „Zona economică exclusivă”, cuprinde articolele 55-75.

8.

Articolul 56, intitulat „Drepturi, jurisdicție și obligații ale statului de coastă în zona economică exclusivă”, prevede:

„(1) În zona economică exclusivă, statul de coastă are:

(a)

drepturi suverane în sensul explorării și exploatării, conservării și gestionării resurselor naturale, regenerabile sau neregenerabile, ale apelor supraiacente fundului mării, ale fundului mării și subsolului acestora, precum și cu privire la alte activități de explorare și exploatare a zonei în scopuri economice, precum producerea de energie cu ajutorul apei, al curenților și al vântului;

[...]

(2) La exercitarea drepturilor și la îndeplinirea obligațiilor care le revin în zona economică exclusivă, în conformitate cu prezenta convenție, statul de coastă ține seama în mod corespunzător de drepturile și de obligațiile celorlalte state și acționează în mod compatibil cu dispozițiile prezentei convenții.

(3) Drepturile enunțate în prezentul articol cu privire la fundul mării și la subsolul acestora se exercită în conformitate cu partea VI.”

9.

Alineatul (1) al articolului 58 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, intitulat „Drepturi și obligații ale celorlalte state în zona economică exclusivă”, are următorul cuprins:

„În zona economică exclusivă, toate statele, fie că sunt de coastă sau fără ieșire la mare, beneficiază, în condițiile prevăzute de dispozițiile pertinente ale prezentei convenții, de libertățile de navigație și de survol și de libertatea de a instala cabluri și conducte submarine, prevăzute la articolul 87, precum și de libertatea de a folosi marea în alte scopuri licite pe plan internațional, legate de exercitarea acestor libertăți, precum cele asociate cu exploatarea navelor, a aeronavelor și a cablurilor și a conductelor submarine, și compatibile cu celelalte dispoziții ale prezentei convenții, îndeosebi în cadrul exploatării.”

10.

Partea VI din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, intitulată „Platforma continentală”, include articolele 76-85.

11.

Articolul 77 este intitulat „Drepturi ale statului de coastă asupra platformei continentale” și prevede, la alineatul (1), următoarele:

„Statul de coastă exercită drepturi suverane asupra platformei continentale în sensul explorării acesteia și al exploatării resurselor naturale ale acesteia.”

12.

Articolul 78, intitulat „Regimul juridic al apelor și al spațiului aerian de deasupra, drepturile și libertățile celorlalte state”, prevede, la alineatul (2), următoarele:

„Exercitarea de către statul de coastă a drepturilor sale asupra platformei continentale nu trebuie să afecteze navigația sau drepturile și libertățile celorlalte state, prevăzute de prezenta convenție, și nici să limiteze în mod nejustificat exercitarea acestora.”

B. Dreptul Uniunii Europene

1. A șasea directivă

13.

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 modificat prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială,

09/vol. 1, p. 110) (denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), prevedea, la articolul 15, urm?toarele:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, în anumite condi?ii pe care acestea le stabilesc în scopul asigur?rii aplic?rii corecte ?i directe a unor asemenea scutiri ?i al prevenirii oric?ror posibile cazuri de evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

[...]

4. livrarea de bunuri destinate aliment?rii cu combustibil ?i aprovizion?rii vaselor:

(a)

utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii ?i pentru transportul de c?l?tori cu plat? sau utilizate pentru activit??i comerciale, industriale sau de pescuit;

(b)

utilizate pentru salvare sau asisten?? pe mare sau pentru pescuitul costier, cu excep?ia, în cazul acestora din urm?, a proviziilor pentru nave;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, între?inerea, navlosirea ?i închirierea de nave maritime men?ionate la punctul 4 literele (a) ?i (b) ?i livrarea, închirierea, repararea ?i între?inerea echipamentelor – inclusiv a echipamentului de pescuit – încorporate sau utilizate pentru acestea;

[...]” [traducere neoficial?]

14.

A ?asea directiv? a fost abrogat? de Directiva TVA, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

2. Directiva TVA

15.

Considerentul (3) al Directivei TVA enun??:

„În vederea asigur?rii prezent?rii acestor prevederi într?o form? clar? ?i logic?, în conformitate cu principiul unei mai bune legifer?ri, este necesar? reformarea structurii ?i formul?rii directivei, de?i acest lucru nu antreneaz?, în principiu, modific?ri de fond în legisla?ia existent?. Cu toate acestea, un num?r mic de modific?ri substan?iale sunt inerente exerci?iului de reformare ?i este necesar s? fie, totu?i, efectuate. În cazul în care asemenea modific?ri sunt efectuate, acestea sunt enumerate în totalitate în cadrul dispozi?iilor care reglementeaz? transpunerea ?i intrarea în vigoare.”

16.

Articolul 146 alineatul (1) din capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

(a)

livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destina?ie din afara Comunit??ii de c?tre

vânzător sau în contul acestuia;

(b)

livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;

[...]

(d)

prestarea de servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în scopul efectuării lucrărilor în cauză în cadrul Comunității și expediate sau transportate în afara Comunității de către prestator, de către clientul care nu este stabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul oricăruia dintre aceștia;

(e)

prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și articolul 157 alineatul (1) litera (a).”

17.

Articolul 148 din capitolul 7, intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”, din titlul IX din Directiva TVA are următorul cuprins:

„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;

[...]”

18.

Articolul 156 din această directivă face parte din capitolul 10, intitulat „Scutiri pentru operațiunile legate de comerțul internațional”. Acesta prevede:

„(1) Statele membre pot scuti următoarele operațiuni:

(a)

livrarea de bunuri destinate prezentării în vamă și plasate, după caz, în depozit temporar;

(b)

livrarea de bunuri destinate plasării într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;

(c)

livrarea de bunuri destinate plasării sub regim de antrepozit vamal sau regim de perfecționare activă;

(d)

livrarea de bunuri destinate admiterii în apele teritoriale pentru a fi încorporate în platforme de foraj sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, transformării sau echipării acestor platforme, sau pentru a conecta aceste platforme de foraj sau de producție la continent;

(e)

livrarea de bunuri destinate admiterii în apele teritoriale pentru alimentarea și aprovizionarea platformelor de foraj sau de producție.

(2) Locurile prevăzute la alineatul (1) sunt cele definite ca atare de dispozițiile vamale comunitare în vigoare.”

3. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului

19.

Articolul 38 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1) prevede:

„(1) Noțiunea de «mijloc de transport» menționat la articolul 56 și la articolul 59 primul paragraf litera (g) din Directiva 2006/112/CE include vehiculele, motorizate sau nu, și alte echipamente și dispozitive destinate transportului de persoane sau obiecte dintr-un loc în altul, care pot fi trase, tractate sau împinse de vehicule, și care sunt în mod normal proiectate să fie utilizate pentru transport și pot realiza efectiv acest lucru.

(2) În sensul alineatului (1), sunt incluse în categoria mijloacelor de transport în special următoarele vehicule:

[...]

(d)

navele;

[...]”

C. Dreptul național

20.

Articolul 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intitulat „Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar”, prevede, în versiunea în vigoare în luna mai a anului 2008, următoarele:

„(1) 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;

[...]”

21.

Articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intitulat „Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri”, prevede:

„(1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a)

livrarea de bunuri care urmează:

[...]

7.

să fie admise în apele teritoriale:

—

pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilizării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la continent;

—

pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție.”

22.

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.”

23.

Punctul 1 din Decizia nr. 3/2015 a Comisiei Fiscale Centrale menționează:

„În perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2013: [i]n cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică pe mare, scutirile 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 criterii obiective, cum ar fi lungimea sau tonajul navei, însă acestea ar putea fi utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare al scutirilor 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 TVA] 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).”

II. Litigiul principal și întrebările preliminare

24.

În luna mai a anului 2008, GSP a vândut unor cumpărători din Malta trei platforme de foraj marin autoridicătoare care operau în Marea Neagră (mai precis, potrivit informațiilor cuprinse în cererea instanței de trimitere, în apele teritoriale ale României) în scopul desfășurării de activități de foraj. Platformele autoridicătoare sau unitățile autoridicătoare sunt platforme mobile care constau într-un corp plutitor care a fost echipat cu mai multe picioare mobile. Existența corpului permite

deplasarea unității de foraj și a tuturor echipamentelor atașate la locul de foraj propus cu picioarele ridicate și cu corpul plutind pe apă. Atunci când platforma ajunge la destinație, picioarele sunt coborâte („introduse”) în apă. Astfel, picioarele ancorează platforma pe fundul mării și corpul platformei este atunci ridicat deasupra mării. Atunci când platforma este în această poziție extinsă (sau „autoridicată”), ea formează o platformă fixă. Numai când picioarele sunt retrase, la sfârșitul operațiunii de foraj, corpul poate pluti din nou.

25.

Reiese din dosarul cauzei trimis Curții că cele trei platforme în cauză nu sunt autopropulsate, ci sunt manevrate prin remorcare. Acest fapt a fost confirmat în cadrul ședinței. Deși Curtea a fost de asemenea informată în ședință că platforma susține un echipaj, că există un jurnal de bord și că platforma poate fi manevrată de motoarele sale pentru a face față curenților oceanici și derivei pe mare, șarplărea – deși acestea sunt fapte pe care în cele din urmă instanța de trimitere trebuie să le verifice – că, chiar și atunci când plutește, platforma este deplasată dintr-un loc în altul cu un remorcher.

26.

Cu ocazia acestei vânzări, GSP a emis facturi, aplicând regimul de scutire de TVA prevăzut de reglementarea națională [articolul 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal]] care transpune articolul 148 litera (c) din Directiva TVA în ceea ce privește livrarea acestor platforme. După vânzare, GSP a continuat să opereze aceste platforme în Marea Neagră potrivit termenilor unor contracte de bareboat (navlosire de navă nuda).

27.

La 23 mai 2016, în urma adoptării unui raport de inspecție fiscală, administrația fiscală română a emis o decizie privind stabilirea unor obligații fiscale suplimentare de TVA pentru motivul că, deși platformele de foraj pot fi considerate nave în sensul reglementării naționale și sunt apte pentru a fi folosite pentru navigația maritimă nelimitată, pe timpul activității de forare, platformele nu navighează, ele fiind staționare, iar picioarele acestora sunt coborâte și se sprijină pe fundul mării pentru a ridica platformele (corpul plutitor) deasupra apei la o înălțime de 60-70 de metri. Pentru ca o livrare de platforme să intre în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera h) din Codul fiscal, era necesar să se dovedească faptul că nava în cauză navighează efectiv și preponderent în largul mării. Administrația fiscală română a considerat însă că mijloacele de probă dovedeau că utilizarea efectivă și preponderentă a platformelor are loc în poziție de staționare pentru activitatea de forare, iar nu pentru navigație, care are doar un caracter subsidiar în raport cu activitatea de forare.

28.

GSP a formulat o contestație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă de administrația fiscală națională română la 24 noiembrie 2016.

29.

Reclamanta a formulat o acțiune împotriva deciziei de impunere, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de soluționare a contestației la instanța de trimitere.

III. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

30.

Instanța de trimitere consideră că este necesară lămurirea, în primul rând, a aspectului dacă scutirea prevăzută la articolul 148 litera (c) raportat la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA se aplică livrării unei platforme de foraj marin autoridicătoare, respectiv dacă o astfel de platformă se încadrează în noțiunea de „navă” în înțelesul acestei norme juridice. În al doilea rând, în cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, instanței de trimitere îi este necesară și lămurirea faptului dacă din interpretarea articolului 148 litera (c) raportat la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA rezultă condiția că activitatea de navigație în largul mării trebuie să fie preponderentă față de cea de forare.

31.

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 Europene, cât vreme norma respectivă reiese că reglementează, potrivit titlului capitolului 7 din directivă, «scutiri legate de transportul internațional»?

2)

În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, 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 staționar, 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?”

32.

Grup Servicii Petroliere, guvernele belgian, italian și român și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În plus, Grup Servicii Petroliere, guvernul român și Comisia Europeană au prezentat observații orale în ședința din 28 februarie 2019.

IV. Analiză

A. Observații introductive

33.

Se poate observa mai întâi că considerentul (3) al Directivei TVA precizează că adoptarea acestei directive nu a adus, în principiu, modificări de fond în legislația existentă privind sistemul comun de TVA, cu excepția unui număr mic de modificări substanțiale enumerate în totalitate în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a directivei. Prin urmare, această directivă poate fi privită în esență ca având natura unei măsuri legislative de consolidare.

34.

Având în vedere că niciuna dintre dispozițiile care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a Directivei TVA, care sunt prevăzute la articolele 411-414 din această directivă, nu face trimitere la articolul 148 litera (a) sau (c), trebuie să se considere că acesta din urmă are același înțeles cu articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă, care era formulat în mod similar (2). Rezultă, așadar, că jurisprudența existentă referitoare la articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă trebuie să fie luată în considerare în interpretarea articolului 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA (3).

35.

În ceea ce privește articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă, Curtea a considerat că operațiunile care intră sub incidența acestei dispoziții sunt scutite întrucât sunt „asimilate operațiunilor de export” (4). Cu alte cuvinte, aceste operațiuni trebuie să fie tratate ca și cum ar fi avut loc în afara teritoriului Uniunii Europene (5).

36.

În Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 26), Curtea a confirmat că o operațiune care intră sub incidența articolului 148 literele (a) și (c) este scutită întrucât o astfel de operațiune este asimilată operațiunilor de export.

37.

Acesta este obiectivul în lumina căruia trebuie examinate cele două întrebări adresate.

B. Cu privire la cele două întrebări

38.

Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 148 litera (c) din Directiva TVA coroborat cu articolul 148 litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la această primă dispoziție este aplicabilă platformelor de foraj marin autoridicătoare.

39.

Ca un punct de pornire, trebuie amintit că, în temeiul articolului 148 litera (c) din Directiva TVA, livrarea navelor la care se face referire la litera (a) a acestui articol este scutită de TVA. În consecință, pentru a determina dacă livrarea de platforme de foraj marin autoridicătoare intră sub incidența acestei scutiri este necesar să se stabilească, în primul rând, ce se înțelege prin utilizarea cuvântului „navă” la articolul 148 litera (c) și, în al doilea rând, ce caracteristici trebuie să prezinte o navă pentru a intra în domeniul de aplicare al articolului 148 litera (a) din Directiva TVA, astfel încât livrarea acesteia să fie scutită.

1. Sensul comun al termenilor „navă” și „navigație”

40.

În ceea ce privește conținutul noțiunii de navă, acesta depinde, bineînțeles, în mare măsură de contextul specific al dispoziției în cauză.

41.

Este adevărat că, potrivit dreptului internațional, nu este poate o surpriză, de exemplu, că Convenția internațională pentru prevenirea poluării de către nave (1973) (MARPOL) (astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 1978) (Londra) a definit o navă drept „orice tip de navă exploatat în mediul marin incluzând ambarcațiunile cu aripi portante, vehiculele cu pernă de aer, submersibilele, mijloacele plutitoare și platformele fixe sau plutitoare” (6). Cu toate acestea, din moment ce această convenție are ca obiectiv prevenirea poluării marine, este normal ca ea să definească noțiunea de navă foarte larg. În lumina acestui obiectiv, este în esență nerelevant dacă această poluare a provenit de la o platformă fixă care susține o instalație de foraj sau de la o navă convențională precum un vapor sau o barcă. Din acest motiv, în esență, Convenția MARPOL include în definiția termenului „navă” platforme fixe sau plutitoare de acest tip.

42.

Cu toate acestea, modul de redactare al actualului articol 148 literele (a) și (c) din Directiva TVA are o anumită importanță. În definitiv, scutirea nu privește pur și simplu „navele”, ci mai degrabă „navele utilizate pentru navigația în largul mării”. În această privință, directiva folosește limbajul arhaic al unor importante dispoziții ale legislației maritime cuprinse în ordinea juridică a anumitor state membre (7). Sintagma „[...] utilizate pentru navigația în largul mării [...]” reprezintă totuși o definiție importantă și, în opinia noastră, decisivă a cuvântului „navă”.

43.

În limbajul comun, cuvântul „navă” implică un anumit tip de vas care este capabil să facă ceva pe apă care include transportul de persoane sau de bunuri, indiferent dacă acesta are loc cu plată sau în alt mod sau pur și simplu pentru scopuri de agrement (8). În consecință, avem îndoieli că o platformă de acest tip poate fi descrisă în mod corect ca fiind o „navă” în acest sens, din moment ce nu transportă nici persoane, nici bunuri pe apă: ea are mai mult natura unei structuri de mare dimensiune făcută de om care, odată ce este mutat, este fixată pe fundul mării în scopul forării. Deși este adevărat că, astfel cum Curtea a fost informată în cadrul procedurii, există un echipaj la bordul unei astfel de platforme, iar aceasta are un jurnal de bord, se poate totuși observa că unei platforme de foraj autoridicătoare par să îi lipsească multe dintre caracteristicile standard ale unei nave pentru navigație, precum o provă sau ancoră ori o cârmă, deși acesta este în cele din urmă un aspect a cărui verificare este în fiecare caz de competența instanțelor naționale. Aceste platforme nu par să posede nici vreun mecanism de direcție convențional: se pare, de exemplu, că nu există timonerie, deși verificarea acestor detalii revine, încă o dată, instanțelor naționale. Mai mult, astfel cum Curtea a fost informată în cadrul procedurii, platformele în discuție în prezentul litigiu au mai mult natura unor platforme care nu posedă niciun mijloc de autopropulsare.

44.

Chiar dacă greșim asupra acestui punct și o platformă de foraj „autoridicătoare” poate fi totuși privită în mod corect ca fiind o „navă”, faptul că o astfel de platformă poate (contrar opiniei noastre) să fie calificată pur și simplu drept „navă” nu înseamnă că ea este o navă „utilizată pentru navigația în largul mării”, astfel cum impune articolul 148 litera (a) din Directiva TVA.

45.

Este adevărat că, în unele dintre versiunile sale lingvistice, articolul 148 litera (a) nu menționează în mod expres cerința „utilizată pentru navigație”. De exemplu, în versiunea germană se afirmă pur și simplu că nava trebuie să fie utilizată în largul mării (9). Din moment ce obiectivul

articolului 148 este însuși scutirea livrării navelor care are loc în sfera de aplicare teritorială a Directivei TVA, dar care sunt destinate să desfășoare activități economice în afara acesteia, aplicarea dispoziției menționate unei nave impune, în mod implicit, dar necesar, ca aceasta să poată cel puțin naviga pentru a părăsi apele Uniunii Europene.

46.

În consecință, rezultă că, chiar dacă o platformă de foraj autoridicătoare ar trebui să fie considerată o „navă” pentru a intra în definiția cuprinsă la articolul 148 litera (a), aceasta trebuie totuși să fie utilizată pentru navigația în largul mării. Navigația este în esență arta nautică a traversării mărilor. Aceasta presupune ca locația navei să poată fi determinată, iar cursul viitor al navei să fie trasat de căpitanul acesteia.

47.

În ceea ce privește termenul „largul mării”, este clar din articolul 86 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării că dreptul internațional privește largul mării ca fiind „[toate porțiunile] de mare care nu sunt incluse nici în zona economică exclusivă, în marea teritorială sau în apele interioare ale unui stat, nici în apele arhipelagice ale unui stat arhipelag”.

48.

Astfel, contextul articolului 148 literele (a) și (c) presupune în mod necesar că nava în cauză trebuie cel puțin să fie aptă să fie navigată departe de coastă. Acest lucru implică, la rândul său, faptul că direcția navei poate fi trasată de căpitan și că nava este în mod corespunzător aptă de autopropulsare. În plus, indiferent care ar fi calitățile nautice ale platformelor de foraj în cauză, este absolut clar că aceste platforme nu sunt utilizate pentru navigația în largul mării, tocmai pentru că nu au nicio capacitate de autopropulsare.

49.

Desigur, este adevărat că aceste platforme sunt proiectate pentru a rezista în condiții meteorologice nefavorabile și, astfel cum s-a confirmat ulterior în cadrul procedurii, pot fi transportate în largul mării și au fost exploatate regulat în această calitate în largul mării. Totuși, aceasta nu înseamnă că aceste platforme de foraj „sunt utilizate pentru navigația în largul mării”. Orice altă concluzie ar echivala, în opinia noastră, cu o denaturare a limbii și ar fi pe bună dreptate privită cu un oarecare scepticism din partea comunității navigatorilor. Considerăm că această platformă nu ar putea fi descrisă, în mod realist, ca fiind o „navă maritimă”.

50.

În plus, se poate observa de asemenea că orice scutire din domeniul de aplicare al Directivei TVA trebuie să fie interpretată în mod strict (10), iar situația introducerii platformelor de foraj autoridicătoare de acest tip în domeniul de aplicare al scutirii de la articolul 148 litera (c) nu a fost stabilită în mod clar.

51.

Prin urmare, din aceste motive, rezultă că scutirea de la articolul 148 litera (c) nu se aplică platformelor de foraj de acest tip.

2. O abordare alternativă

52.

În orice caz, chiar dacă ignorăm sensul general acceptat al termenilor „navă” și „navigație”, considerăm totuși că, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, exact la aceeași concluzie, și anume că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (c) din Directiva TVA nu este aplicabilă, se poate ajunge într-un alt mod.

53.

Este adevărat că, în cazul în care se ține seama numai de obiectivul urmărit de articolul 148 literele (a) și (c) – care este de a scuti anumite operațiuni deoarece sunt „asimilate operațiunilor de export” sau, mai exact, pentru că sunt legate de livrări de bunuri sau de prestări de servicii destinate utilizării în afara teritoriului Uniunii Europene –, trebuie admis că un astfel de obiectiv implică faptul că termenul „navă” trebuie să fie înțeles ca referindu-se la un vas care poate fi mutat în afara apelor Uniunii Europene, deși în mod necesar pe cont propriu (11). Privit în continuare din această perspectivă, cuvântul „navigație” ar putea fi înțeles ca referindu-se la deplasarea pe care trebuie să o efectueze o navă pentru a părăsi apele Uniunii Europene astfel încât să își desfășoare activitățile în afara domeniului de aplicare al legislației în materie de TVA.

54.

Trebuie însă amintit de asemenea că articolul 148 litera (c) din Directiva TVA impune, pentru ca o livrare de nave să fie scutită, ca alte două condiții să fie îndeplinite, pe lângă aceea că nava să fie utilizată pentru navigație. În primul rând, nava trebuie să fie destinată să fie afectată uneia dintre activitățile menționate la articolul 148 litera (a) din această directivă. În al doilea rând, astfel cum Curtea a statuat deja atât în contextul celei de A șasea directive (12), cât și în cel al Directivei TVA (13), deopotrivă în cazul navelor utilizate pentru transportul de călători cu plată și în cel al navelor utilizate pentru activități comerciale sau industriale, această scutire nu se aplică decât dacă aceste activități se desfășoară în largul mării.

55.

În ceea ce privește activitățile pe care o navă trebuie să le desfășoare pentru ca livrarea sa să fie scutită, instanța de trimitere a subliniat în prima sa întrebare că articolul 148 din Directiva TVA face parte din capitolul 7 din această directivă, care este intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”.

56.

Cu toate acestea, având în vedere că titlul unui capitol este ales având în vedere conținutul principalelor dispoziții prevăzute în acesta, nu toate dispozițiile cuprinse într-un capitol au, în mod necesar, un domeniu de aplicare limitat la subiectul menționat în titlul respectivului capitol (14). În cazul articolului 148 litera (a), din modul de redactare a acestei dispoziții înseși rezultă că activitățile care intră sub incidența sa nu sunt limitate pur și simplu la transport, ci includ orice activități comerciale, de pescuit sau industriale (15).

57.

Desigur, nu există nicio îndoială că desfășurarea activităților de foraj marin prin intermediul unei platforme de foraj este una dintre activitățile menționate la articolul 148 litera (a), deoarece activitățile industriale includ forarea.

58.

În ceea ce privește condițiile referitoare la largul mării, guvernul român și Comisia susțin că o astfel de condiție implică faptul că nava trebuie să fie utilizată în largul mării, în timp ce guvernele belgian și italian susțin că o navă trebuie doar să fie aptă să navigheze în astfel de ape, indiferent de timpul petrecut în largul mării. În opinia lor, o navă care își desfășoară activitățile în apele teritoriale ale unuia dintre statele membre ar putea să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 148 litera (c) fără a fi utilizată în largul mării, atât timp cât ar putea fi mutat acolo.

59.

Cu toate acestea, astfel cum am subliniat deja, operațiunile care intră sub incidența articolului 148 literele (a) și (c) sunt scutite deoarece privesc bunuri sau servicii achiziționate pe teritoriul Uniunii Europene, dar care se preconizează că vor fi utilizate în afara acestui teritoriu. Aceasta înseamnă, cu alte cuvinte, că nava în cauză trebuie să se deplaseze dintr-un loc situat în apele Uniunii Europene într-un loc din afara acestora, în care se vor desfășura activitățile în cauză. Tocmai din aceste motive considerăm, contrar argumentelor expuse de guvernele belgian și italian, că nu este suficient ca o navă să fie aptă pentru a fi utilizată în largul mării. În opinia noastră, nava trebuie să fie în mod principal și efectiv angajată într-o activitate desfășurată în largul mării.

3. Noțiunea de largul mării de la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA

60.

Este necesar, în cele din urmă, să se examineze ce se înțelege prin noțiunea de „largul mării” de la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA.

61.

Având în vedere că obiectivul urmărit de acest articol este scutirea operațiunilor asimilate operațiunilor de export, considerăm că noțiunea de largul mării trebuie înțeleasă în sensul că desemnează apa din afara sferei de aplicare teritoriale a Directivei TVA.

62.

Sfera de aplicare teritorială este stabilită la articolul 5. Potrivit acestei dispoziții, Directiva TVA se aplică operațiunilor care au loc într-o parte a teritoriului unuia dintre statele membre „cărui a se aplică Tratatul de instituire a Comunității Europene [care între timp a fost înlocuit de Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în conformitate cu articolul 52 TUE și cu articolele 349 și 355 TFUE], cu excepția oricărui teritoriu dintre cele prevăzute la articolul 6 din prezenta directivă”.

63.

În condițiile absenței, din tratat, a unei definiții a noțiunii de teritoriu, aceasta din urmă trebuie stabilită în conformitate cu principiile dreptului internațional public.

64.

În această privință, guvernul român și Comisia au susținut în cadrul ședinței că, atunci când a fost adoptat Așezarea directivă TVA, care conținea deja scutirea prevăzută în prezent la articolul 148 litera (a), numai Convenția asupra mării teritoriale și zonei contigui, semnată la Geneva la 29 aprilie 1958 (United Nations Treaty Series, Vol. 516, p. 205), era în vigoare și că, în consecință,

noțiunile de „teritoriu” și „largul mării” ar trebui interpretate în lumina acestei convenții.

65.

Cu toate acestea, trebuie amintit că supremația acordurilor internaționale încheiate de Uniunea Europeană față de textele de drept derivat impune ca interpretarea acestora din urmă, de la data intrării în vigoare a acestor acorduri, să se facă în conformitate cu ele (16). În consecință, în măsura în care Decizia 98/392/CE a intrat în vigoare la 13 iulie 1998, înainte ca platformele în discuție în litigiul principal să fie cumpărate, teritoriul statelor membre trebuia să fie apreciat în lumina Convenției Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării (17).

66.

Potrivit articolului 2 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, suveranitatea statului de coastă se extinde asupra mării teritoriale, precum și asupra fundului și subsolului acesteia.

67.

Potrivit articolului 3 din această convenție, fiecare stat are dreptul de a stabili limitea mării sale teritoriale până la o limită care să nu depășească 12 mile marine măsurate de la liniile de bază stabilite în conformitate cu prezenta convenție.

68.

Dincolo de această limită, Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării prevede că fiecare stat de coastă are drepturi suverane asupra zonei economice exclusive și asupra platformei continentale. Aceste drepturi sunt totuși limitate la activitățile prevăzute la articolele 56 și, respectiv, 77 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării.

69.

Prin urmare, în Hotărârea din 29 martie 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, punctele 59 și 60), Curtea a reținut că „suveranitatea statului de coastă asupra zonei economice exclusive, precum și asupra platoului continental nu este decât una funcțională și, ca atare, ea este limitată la dreptul de a exercita activitățile de explorare și de exploatare prevăzute la articolele 56 și 77 din [Convenția Organizației Națiunilor Unite] privind dreptul mării”.

70.

Întrucât activitatea în discuție în cauza *Aktiebolaget NN* era livrarea și instalarea unui cablu submarin, care nu era inclus printre activitățile enumerate la articolele 56 și 77 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, Curtea a statuat că această activitate nu ȳine de suveranitatea statului membru de coastă și astfel nu poate fi considerată ca intrând în sfera de aplicare teritorială a sistemului comun de TVA (18).

71.

În prezenta cauză, deși platformele beneficiază de libertatea de navigație la care se face referire la articolul 58 alineatul (1) și la articolele 78 și 87 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, nu este mai puțin adevărat că activitatea pe care o desfășoară este explorarea și exploatarea resurselor naturale din subsolul mării. Aceasta este însă una dintre activitățile la care articolele 56 și 77 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării se referă ca fiind când obiectul drepturilor suverane ale statului de coastă.

72.

În consecință, spre deosebire de activitatea în discuție în Aktiebolaget NN, atunci când un vas desfășoară activități de foraj în zona economică exclusivă sau în platforma continentală a statului membru, astfel de activități se desfășoară în sfera de aplicare teritorială a Directivei TVA. Prin urmare, pentru ca livrarea să fie scutită în temeiul articolului 148 litera (c) coroborat cu articolul 148 litera (a) din această directivă, o platformă nu are dreptul să își desfășoare activitățile nici în marea teritorială sau în zona economică exclusivă, nici în platforma continentală a unui stat membru al Uniunii Europene.

73.

În cererea sa de decizie preliminară, instanța de trimitere a arătat că platformele în discuție în litigiul principal desfășurau, atunci când au fost cumpărate, activități de foraj în apele teritoriale române din Marea Neagră și că acestea au continuat să desfășoare aceste activități după momentul la care au fost cumpărate.

74.

Astfel cum toate părțile au fost de acord în cadrul ședinței, Marea Neagră intră integral într-una sau în alta dintre zonele economice exclusive ale diferitor state de coastă ale acesteia. În consecință, nicio parte din Marea Neagră nu poate fi considerată ca fiind când parte din largul mării în sensul articolului 148 litera (c) din Directiva TVA (19). Rezultă, în consecință, că, chiar dacă (contrar opiniei noastre) aceste platforme ar putea fi considerate „nave” care erau „utilizate pentru navigația în largul mării”, livrarea acestora nu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 148 litera (c), tocmai din cauza locului unde și-au desfășurat activitățile imediat după ce au fost livrate.

75.

Contrar argumentului prezentat de Grup Servicii Petroliere, această concluzie nu este contrazisă nici de faptul că aceste platforme ar putea fi mutate în viitor în Marea Mediterană sau în Marea Nordului, nici de principiul neutralității fiscale, înțeles aici în sensul de egalitate de tratament (20).

76.

Astfel, în principiu, utilizarea care trebuie luată în considerare pentru a determina normele aplicabile în materie de TVA este aceea care va avea loc direct după cumpărarea bunurilor sau după prestarea serviciilor în cauză, iar nu cele care ar putea avea loc la un moment dat în viitor (21).

77.

Mai mult, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care se opune posibilității ca bunuri sau prestări de servicii asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (22), trebuie amintit că acesta poate fi invocat

numai împotriva unor dispoziții naționale (23).

78.

Este adevărat că, potrivit unei anumite orientări a jurisprudenței, principiul neutralității fiscale este traducerea în domeniul TVA-ului a principiului egalității de tratament (24), care implică faptul că situațiile comparabile nu trebuie să fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv (25). Cu toate acestea, Curtea a reținut în mod constant că aspectul dacă situațiile sunt sau nu comparabile trebuie să fie determinat în funcție de obiectul dispozițiilor în cauză și de finalitatea acestora și că trebuie luate în considerare în acest scop principiile și obiectivele domeniului în cauză (26).

79.

Întrucât articolul 148 litera (c) din Directiva TVA scutește anumite operațiuni deoarece sunt „asimilate operațiunilor de export”, numai navele livrate pe teritoriul Uniunii cu intenția de a-și desfășura activitățile în afara acestuia înainte de a reveni la punctul de pornire pot fi considerate a se afla într-o situație comparabilă în lumina acestui obiectiv. În consecință, legiuitorul poate trata platformele în mod diferit față de încălca principiul egalității de tratament în funcție de aspectul dacă își desfășoară sau nu activitățile în largul mării (27).

80.

În mod similar, considerăm că soluția la care am ajuns nu încalcă principiul egalității de tratament în ceea ce privește dispozițiile articolului 156 litera (d) din Directiva TVA. Astfel, considerăm că această dispoziție nu este relevantă în prezenta cauză nici din perspectiva principiului neutralității fiscale. Deși articolul 156 litera (d) prevede că livrarea de bunuri destinate admerii în apele teritoriale pentru a fi încorporate în platforme de foraj sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, transformării sau echipării acestor platforme, sau pentru a conecta aceste platforme de foraj sau de producție la continent poate fi scutită de TVA, modul de redactare a acestui articol nu menționează printre operațiunile care intră sub incidența sa revânzarea de platforme de foraj.

V. Concluzie

81.

În lumina considerațiilor care preced, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Curtea de Apel București că articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 148 litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la această primă dispoziție nu este aplicabilă unor platforme de foraj marin autorizate precum cele în discuție în litigiul principal.

(1) Limba originală: engleza.

(2) A se vedea prin analogie Hotărârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punctul 40).

(3) Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 25).

(4) Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 21), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563,

punctul 21).

(5) Această dispoziție are rolul unei măsuri de promovare a competitivității. Într-adevăr, întrucât activitățile desfășurate de navă la care se face referire au avut loc în afara sferei de aplicare teritoriale a sistemului comun de TVA, și anume în afara apelor Uniunii Europene, bunurile și serviciile necesare pentru desfășurarea acestor activități, inclusiv navele, ar putea cu ușurință să fie livrate de operatori din afara Uniunii Europene. Mai mult, în ceea ce privește situația bunurilor utilizate pentru alimentarea și aprovizionarea navelor, în absența articolului 148 litera (a), furnizorii din Uniunea Europeană ar putea fi tentați să aștepte ca navele să părăsească apele Uniunii Europene pentru a le aproviziona astfel încât să obțină beneficiul scutirii de TVA.

(6) Sublinierea noastră.

(7) În mod deosebit, de exemplu, United Kingdom's Merchant Shipping Act, 1894, în care, la articolul 742, „navă” era definită ca incluzând „orice navă sau ambarcațiune sau orice altă descriere a unei nave utilizate pentru navigație”.

(8) Sau, pentru a cita cuvintele Supreme Court of Ireland în cauza The Von Rocks [1998] 3 Irish Reports 41, plătirea pe care mulți o au prin simpla „pierdere a timpului pe bărci”. Citatul este luat la rândul lui din The Wind in the Willows de K. Grahame.

(9) Expresia utilizată în limba germană este că navele „auf hoher See[...]eingesetzt sind”.

(10) A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, punctele 21 și 22 și jurisprudența citată).

(11) Această concluzie nu este contrazisă de articolul 38 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. Într-adevăr, deși acesta din urmă include navele în noțiunea de „mijloace de transport”, care sunt definite ca orice dispozitive destinate transportului de persoane sau de obiecte dintr-un loc în altul, din modul de redactare al acestei dispoziții reiese că domeniul de aplicare al acestei definiții este limitat la noțiunea de „mijloace de transport” menționată la articolul 56 și la articolul 59 primul paragraf litera (g) din Directiva TVA.

(12) A se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 14). În plus față de motivul prevăzut în această hotărâre, am dori să subliniem că interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva TVA ca fiind aplicabil numai navelor utilizate pentru transportul de călători cu plată ar face ca această condiție să fie fără sens din moment ce și transportul de pasageri este o activitate comercială care este scutită în mod expres de acest articol.

(13) Hotărârea din 21 martie 2013, Comisia/Franța (C-197/12, nepublicată, EU:C:2013:202, punctul 22).

(14) A se vedea prin analogie, în ceea ce privește o dispoziție al cărei domeniu de aplicare depindește de obiectul reglementării în care figurează această dispoziție, Hotărârea din 13 iunie 2018, Deutscher Naturschutzring (C-683/16, EU:C:2018:433, punctul 43 și urm.).

(15) Ar trebui amintit din nou că, potrivit jurisprudenței, operațiunile care intră sub incidența articolului 148 sunt scutite întrucât sunt „asimilate operațiunilor de export”. Având în vedere că, în cazul unei nave, aceasta trebuie să navigheze în afara sferei de aplicare pentru a intra sub incidența acestei dispoziții, considerăm că această deplasare ar putea explica de ce această dispoziție a fost inclusă la capitolul 7, intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”.

(16) A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 aprilie 2013, HK Danmark (C-335/11 și C-337/11,

EU:C:2013:222, punctele 28-30).

(17) În această privință, se poate observa că Decizia 98/392/CE de aprobare a Convenției privind dreptul mării nu menționează o dată de intrare în vigoare. Cu toate acestea, potrivit articolului 297 TFUE, un act legislativ care nu menționează nicio dată în această privință intră în vigoare în a douăzecea zi de la publicare. Din moment ce Decizia 98/392/CE a fost publicată la 23 iunie 1998, trebuie să se considere că acesta a intrat în vigoare la 13 iulie 1998.

(18) Curtea a subliniat că această constatare era confirmată de articolul 58 alineatul (1) și de articolul 79 alineatul (1) din convenție, care permit, în anumite condiții, oricărui stat să instaleze cabluri submarine în aceste zone.

(19) În fapt, problema din litigiul principal pare să aibă drept cauză faptul că România nu transpusesese în mod corect articolul 148 litera (c) la momentul la care a avut loc cumpărarea. Într-adevăr, articolul 143 alineatul (1) litera h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu impunea drept condiție pentru a beneficia de scutire ca activitățile navelor să constea în transportul de călători cu plată sau să fie utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit în largul mării. Se pare că această condiție a fost introdusă în reglementarea națională numai după adoptarea Deciziei nr. 3/2015.

(20) Noțiunea de neutralitate fiscală este utilizată în două moduri în materie de TVA. Pe de o parte, acest principiu este utilizat pentru a caracteriza obiectivul urmărit prin mecanismul de deducere prevăzut în A șasea directivă, și anume pentru a elibera integral întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit aferent tuturor activităților sale economice care sunt ele însele supuse TVA-ului. Pe de altă parte, această noțiune este utilizată într-un sens similar cu cel de egalitate de tratament. A se vedea în această privință Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 48).

(21) A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 34). Întrucât platformele sunt bunuri de capital, orice schimbare în utilizarea acestora este supusă articolului 187 din Directiva TVA.

(22) A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctul 25). În măsura în care legiuitorul Uniunii se bucură de o putere largă de apreciere pentru a adopta măsuri fiscale, acesta poate să trateze în mod diferit bunuri sau servicii aflate în concurență de îndată ce prezintă o caracteristică ce le distinge în lumina obiectului dispozițiilor în cauză și a finalității pe care acestea o urmăresc.

(23) Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctele 41-43).

(24) Potrivit anumitor hotărâri, principiul neutralității este „traducerea” principiului egalității de tratament în materie de TVA [Hotărârea din 19 decembrie 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, punctul 28), și Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 38)], în timp ce altele îl consideră o expresie particulară a principiului egalității de tratament [Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 33), și Hotărârea din 7 martie 2013, Efir (C-19/12, nepublicată, EU:C:2013:148, punctul 28)], care nu corespunde cu cel din urmă [Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctele 17 și 18)]. În recenta sa Hotărâre din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 38), Marea Cameră a adoptat o abordare mai strictă, care constă în a considera că, în a doua sa accepțiune, noțiunea de neutralitate fiscală este echivalentă cu principiul egalității de tratament, dar că, pentru adoptarea unei măsuri de natură fiscală, o putere largă de apreciere trebuie acordată legiuitorului Uniunii.

(25) A se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 2014, Guardian Industries și Guardian Europe/Comisia (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punctul 51), și Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 35).

(26) A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique și Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 26 și jurisprudența citată).

(27) Aici, pretinsa încălcare a egalității de tratament este consecința existenței a două dispoziții distincte ale Directivei TVA. Întrucât aceste două dispoziții urmăresc obiective distincte, iar aspectul dacă cele două situații sunt comparabile trebuie stabilit în lumina obiectivelor urmărite de acestea, în principiu, nu poate fi invocat nicio încălcare a principiului egalității de tratament.