ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
23 mai 1996 *

Dans l'affaire C-331/94,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. Dimitrios Gouloussis, conseiller juridique, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg auprès de M. Carlos Gómez de la Cruz, membre du service juridique, Centre Wagner, Kirchberg,

partie requérante,

contre

République hellénique, représentée par M. Panagiotis Mylonopoulos, collaborateur juridique au service spécial du contentieux communautaire du ministère des Affaires étrangères, et M^me^ Anna Rokofyllou, conseiller du ministre délégué des Affaires étrangères, ayant élu domicile à Luxembourg au siège de l'ambassade de Grèce, 117, Val Sainte-Croix,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée certaines prestations de transport et en soumettant à cette taxe certaines prestations des agences de voyages, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, 9, paragraphe 2, sous b), et 26 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 uniforme (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: le grec.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. D. A. O. Edward, président de chambre, J.-P. Puissochet (rapporteur), P. Jann, L. Sevón et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. A. La Pergola,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 15 février 1996, au cours de laquelle la République hellénique a été représentée par M^mes^ Ioanna Galani-Maragkoudaki, conseiller juridique spécial adjoint au service spécial du contentieux communautaire du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et Anna Rokofyllou, et la Commission par M. Dimitrios Gouloussis,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 mars 1996,

rend le présent

Arrêt

1 Par requête enregistrée au greffe de la Cour le 13 décembre 1994, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE, un recours tendant à faire constater que, en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») certaines prestations de transport et en soumettant à cette taxe certaines prestations des agences de voyages, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2, 9, paragraphe 2, sous b), et 26 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 uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

2 Par lettre de mise en demeure du 31 décembre 1991, la Commission a informé la République hellénique qu'elle estimait que certaines dispositions de la loi n° 1642/1986 portant application de la TVA et autres dispositions (*Journal officiel de la République hellénique*, première partie, n° 125), telle que modifiée par la loi n° 2093/1992 (*Journal officiel de la République hellénique*, première partie, n° 181), et de la circulaire n° 10/87 du ministère des Finances du 10 juillet 1987 étaient contraires aux articles précités de la sixième directive.

3 La République hellénique ayant maintenu ces dispositions malgré l'avis motivé qui lui avait été adressé le 16 septembre 1993, la Commission a introduit le présent recours.

4 Ce recours comportait à l'origine trois griefs: le premier portait sur l'exonération de la TVA des prestations de transport ferroviaire international afférentes à la partie du trajet située sur le territoire national; le deuxième portait sur l'exonération de la TVA des croisières utilisant des bateaux battant pavillon national et ne faisant pas escale dans un port étranger (ci-après les « croisières circulaires »), pour la partie du trajet située dans les eaux territoriales; le troisième portait sur la taxation des opérations des agences de voyages effectuées en dehors de la Communauté.

5 Postérieurement à l'introduction du recours, la République hellénique a adopté la loi n° 2303/1995 (*Journal officiel de la République hellénique*, première partie, n° 80), qui, d'une part, assujettit à la TVA les prestations de transport ferroviaire international afférentes à la partie du trajet située sur le territoire national et, d'autre part, exonère de la TVA les opérations des agences de voyages effectuées en dehors du territoire de la Communauté.

6 En conséquence, la Commission a indiqué, lors de l'audience, qu'elle abandonnait ses premier et troisième griefs.

7 Dans ces conditions, il ne reste plus qu'à examiner le deuxième grief de la Commission, relatif à l'exonération de la TVA des croisières circulaires.

8 A l'appui de ce grief, la Commission fait valoir que les dispositions combinées des articles 2 et 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive obligent les États membres à assujettir à la TVA les croisières circulaires pour la partie du trajet située dans leurs eaux territoriales.

9 La République hellénique ne conteste pas que les prestations de transport doivent être soumises à la TVA pour la partie du trajet située sur le territoire national ou dans les eaux territoriales. Mais elle fait valoir, en premier lieu, que la base d'imposition des croisières circulaires est non seulement négligeable mais aussi très difficile à déterminer en pratique dès lors que les bateaux peuvent être appelés à changer de route de manière imprévisible. Elle relève, en deuxième lieu, qu'une telle imposition ne se justifie pas puisque le régime définitif d'imposition à la TVA des transports de personnes n'a pas encore été adopté et que les transports maritimes internationaux sont, en pratique, exonérés de TVA dans tous les États membres. Elle indique, en troisième lieu, que l'imposition, même partielle, à la TVA des croisières circulaires désavantage les entreprises communautaires par rapport à celles des pays tiers, qui n'y sont pas soumises.

10 La Cour a déjà jugé que la règle de rattachement spécifique pour les prestations de transport prévue à l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive vise à assurer que chaque État membre impose les prestations de transport pour les parties de trajet accomplies sur son territoire (arrêt du 13 mars 1990, Commission/France, C-30/89, Rec. p. I-691, point 16). Cet article fait donc obligation aux États membres de soumettre à la TVA les prestations de services offertes par les organisateurs de croisières circulaires pour la partie du trajet située dans les eaux territoriales. La République hellénique le reconnaît d'ailleurs elle-même.

11 Il est, en outre, constant que la République hellénique ne bénéficie pas de la possibilité d'exonérer, à titre transitoire, les prestations de transport de personnes en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive.

12 Pour refuser de soumettre les croisières circulaires à la TVA, la République hellénique ne peut pas, tout d'abord, se prévaloir des difficultés d'ordre pratique qu'elle rencontre. En effet, de telles difficultés ne suffisent pas, en tout état de cause, à établir que la défenderesse est dans l'impossibilité absolue d'appliquer correctement la sixième directive, comme l'exige la jurisprudence de la Cour (voir, en ce sens, arrêt du 27 octobre 1992, Commission/Allemagne, C-74/91, Rec. p. I-5437, point 12). En outre, lors de l'audience, la Commission s'est déclarée disposée à examiner la possibilité d'une taxation forfaitaire de ces croisières, à titre dérogatoire, si la République hellénique apportait la preuve de l'existence d'importantes difficultés d'ordre administratif.

13 La République hellénique ne peut pas non plus invoquer le caractère négligeable des montants d'imposition qui résulterait d'un assujettissement des croisières circulaires à la TVA. A supposer même que tel soit le cas, ce que la Commission conteste, cette circonstance ne saurait dispenser la défenderesse d'appliquer correctement la directive. Il convient en outre de relever, comme l'a fait M. l'avocat général au point 8 de ses conclusions, que le gouvernement hellénique ne saurait soutenir tout à la fois que les montants d'imposition sont négligeables et que l'assujettissement des croisières circulaires à la TVA porterait gravement préjudice aux entreprises communautaires.

14 La République hellénique ne peut pas, ensuite, se prévaloir de l'absence du régime définitif d'imposition à la TVA des transports de personnes, prévu par l'article 28, paragraphe 5, de la directive. S'il est vrai que le maintien, à titre transitoire, de règles d'imposition différentes selon les États membres peut entraîner des distorsions de concurrence, cette circonstance n'autorise pas la République hellénique à ne pas appliquer correctement les articles 2 et 9 de la sixième directive et à créer ainsi

elle-même de telles distorsions au détriment des États membres qui ont transposé correctement la sixième directive (voir arrêt Commission/Allemagne, précité, point 25).

15 Enfin, la République hellénique ne peut pas utilement invoquer l'exonération de TVA dont bénéficieraient les transports maritimes internationaux de voyageurs ainsi que les croisières circulaires organisées par les entreprises des pays tiers.

16 D'une part, les transports de personnes doivent, en principe, être assujettis à la TVA pour les parties de trajet accomplies dans les eaux territoriales. Ils ne peuvent être exonérés de cette taxe que sur la base de dispositions dérogatoires de la sixième directive, telles que l'article 28, paragraphe 3, sous b). La République hellénique ne saurait utilement se prévaloir de ce que d'autres États membres exonéreraient ces transports de la TVA sans y être autorisés pour ne pas appliquer correctement les dispositions de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 9 juillet 1991, Commission/Royaume-Uni, C-146/89, Rec. p. I-3533, point 47).

17 D'autre part, les transports maritimes internationaux ainsi que les croisières circulaires organisées à partir de pays tiers diffèrent objectivement des croisières circulaires au départ d'un État membre. En particulier, ces types de transports ont des points de départ ou d'arrivée différents de ceux des croisières circulaires au départ d'un État membre et sont donc appelés, en règle générale, à emprunter dans une moindre mesure les eaux territoriales de l'État membre d'imposition.

18 Dans ces conditions, le deuxième grief de la Commission doit être accueilli.

19 Il y a lieu donc de constater que, en exonérant de la TVA les croisières circulaires, pour la partie du trajet située dans les eaux territoriales, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2 et 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

Sur les dépens

20 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens s'il est conclu en ce sens.

21 Selon le paragraphe 5 du même article, la partie qui se désiste est condamnée aux dépens, sauf si ce désistement est justifié par l'attitude de l'autre partie.

22 La Commission a renoncé à certains griefs formulés dans sa requête dans la mesure où la République hellénique a adopté, postérieurement à l'introduction du recours, certaines des mesures nécessaires pour mettre sa législation en conformité avec la sixième directive.

23 Il en résulte que le désistement partiel de la Commission a été provoqué par l'attitude de la République hellénique qui a, par ailleurs, succombé pour le surplus.

24 Il y a donc lieu de condamner la République hellénique aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

déclare et arrête:

1) **En exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les croisières utilisant des bateaux battant pavillon national et ne faisant pas escale dans un port étranger, pour la partie du trajet située dans les eaux territoriales, la**

République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 2 et 9, paragraphe 2, sous b), 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 uniforme.

2) La République hellénique est condamnée aux dépens.

Edward Puissochet Jann

Sevón Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 23 mai 1996.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

D. A. O. Edward