

Cauza C-335/05

Žitení Letového Provozu s. p.

împotriva

Bundesamt für Finanzen

(cerere de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Köln)

„A treisprezecea directivă TVA — Articolul 2 alineatul (2) — GATS — Clauza naţiunii celei mai favorizate — Interpretarea dreptului comunitar derivat prin prisma acordurilor internaţionale încheiate de către Comunitate”

Sumarul hotărârii

Dispoziţii fiscale — Armonizarea legislaţiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Restituirea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunităţii

[Directiva 86/560 a Consiliului, art. 2 alin. (2)]

Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 86/560 privind armonizarea legislaţiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunităţii, în temeiul căruia statele membre pot restitui taxa, cu condiţia acordării de către statele terţe a unor avantaje comparabile în ceea ce priveşte impozitele pe cifra de afaceri, trebuie interpretat în sensul că expresia „state terţe” include ansamblul statelor terţe şi că această dispoziţie nu aduce atingere capacităţii şi responsabilităţii statelor membre de a-şi respecta obligaţiile care decurg din acordurile internaţionale precum Acordul General privind Comerţul cu Servicii.

Într-adevăr, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, precum şi celelalte dispoziţii din aceeaşi directivă se referă, în mod clar, la toate statele terţe, fără nicio distincţie.

În plus, lăsând fiecare stat membru liber să aprecieze, în raport cu fiecare stat terţ, dacă trebuie sau nu să impună o condiţie de reciprocitate, această dispoziţie permite statelor membre ca, pe măsura ce acordurile încheiate cu anumite state terţe limitează această marjă de apreciere, să îşi adapteze legislaţia la respectivele acorduri. În aceste condiţii, cerinţa de a interpreta dreptul comunitar derivat, în măsura posibilului, în conformitate cu acordurile internaţionale încheiate de către Comunitate, nu impune ca expresia „state terţe” care figurează în dispoziţia respectivă să fie interpretată ca fiind limitată la statele terţe care nu se pot prevala de clauza naţiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din Acordul General privind Comerţul cu Servicii.

(a se vedea punctele 15 şi 18-21 şi dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 iunie 2007(*)

„A treisprezecea directivă TVA – Articolul 2 alineatul (2) – GATS – Clauza națiunii celei mai favorizate – Interpretarea dreptului comunitar derivat prin prisma acordurilor internaționale încheiate de către Comunitate”

În cauza C-335/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE, de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 24 august 2005, primită de Curte la 15 septembrie 2005, în procedura

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

împotriva

Bundesamt für Finanzen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii R. Schintgen (raportor), A. Tizzano, M. Ilešič și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul cipriot, de doamna E. Simeonidou, în calitate de agent;
- pentru guvernul polonez, de domnul J. Pietras, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 februarie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea de drept ceh Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (denumită în continuare „LP”) și Bundesamt für Finanzen (Biroul

federal de finan?e), competent în Germania în materia perceperii taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”), având ca obiect restituirea TVA?ului achitat de ?LP în Germania.

Cadrul juridic

Acordurile interna?ionale

3 Prin Decizia 94/800/CE din 22 decembrie 1994 privind încheierea, în numele Comunit??ii Europene, referitor la domeniile de competen?a sa, a acordurilor ob?inute în cadrul negocierilor comerciale multilaterale din Runda Uruguay (1986-1994) (JO L 336, p. 1, Edi?ie special?, 11/vol. 10, p. 3), Consiliul Uniunii Europene a aprobat acordul de instituire a Organiza?iei Mondiale a Comer?ului, precum ?i acordurile care figureaz? în anexele 1, 2 ?i 3 la acest acord, printre care figureaz? Acordul General privind Comer?ul cu Servicii (denumit în continuare „GATS”).

4 Articolul II alineatul (1) din GATS prevede:

„În ceea ce prive?te orice m?sur? prev?zut? prin prezentul acord, fiecare membru acord? imediat ?i necondi?ionat serviciilor ?i furnizorilor de servicii ai oric?rui alt membru un tratament nu mai pu?in favorabil decât cel pe care îl acord? serviciilor ?i furnizorilor de servicii similare din orice alt? ?ar?.”

Reglementarea comunitar?

5 Al doilea considerent din A treisprezecea directiv? este formulat dup? cum urmeaz?:

„Întrucât este necesar s? se asigure dezvoltarea armonioas? a rela?iilor comerciale între Comunitate ?i ??rile ter?e, conform dispozi?iilor Directivei 77/1072/CEE, ?inându?se cont, în acela?i timp, de situa?iile diferite întâlnite în ??rile ter?e”.

6 Articolul 2 din A treisprezecea directiv? prevede:

„(1) F?r? a aduce atingere articolelor 3 ?i 4, fiecare stat membru restituie oric?rei persoane impozabile care nu este stabilit? pe teritoriul Comunit??ii, în condi?iile prev?zute în continuare, orice tax? pe valoarea ad?ugat? aplicat? unor servicii care i?au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i?au fost livrate pe teritoriul ??rii, de c?tre alt? persoan?, impozabile sau care i?a fost perceput? pentru importul de bunuri în statul respectiv, în m?sura în care aceste bunuri sau servicii nu sunt folosite în scopul tranzac?iilor men?ionate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) ?i (b) din Directiva 77/388/CEE sau pentru prestarea serviciilor men?ionate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directiv?.

(2) Statele membre pot face restituirile men?ionate în alineatul (1) cu condi?ia acord?rii de c?tre statele ter?e a unor avantaje comparabile în ceea ce prive?te impozitele pe cifra de afaceri.

(3) Statele membre pot solicita numirea unui reprezentant fiscal.”

Reglementarea na?ional?

7 Articolul 18 alineatul 9 teza a ?asea din Legea din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, denumit? în continuare „UStG”) prevede:

„Dacă un întreprinzător nu s-a stabilit pe teritoriul Comunității, taxa aferentă intrărilor nu îi este restituită decât dacă, în țara în care s-a stabilit, nu se percepe nicio taxă pe cifra de afaceri sau nicio taxă comparabilă ori, în ipoteza în care se percepe o astfel de taxă, dacă aceasta se rambursează întreprinzătorilor stabiliți în interiorul [teritoriului german]”.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 ?LP, cu sediul în Republica Cehă, este o întreprindere de prestări de servicii care își desfășoară activitatea în domeniul siguranței aeriene. Așadar, chiar dacă activitățile sale se limitează la teritoriul Republicii Cehe, beneficiarii acestora nu sunt numai resortisanți cehi, ci și resortisanți germani. În plus, aceasta propune antrenamente de pilotaj care au loc în Republica Cehă. În cadrul acestor cursuri, aceasta a recurs totuși la antrenamente pe simulatoare de zbor și la alte forme oferite în Germania. Aceste prestații fiind supuse TVA-ului în acest din urmă stat membru, ?LP a solicitat restituirea acestei taxe pentru anul 2002.

9 Bundesamt für Finanzen a respins această cerere, pe motivul că cerințele pentru aplicarea articolului 18 alineatul 9 teza a doua din UStG – și, mai exact, cerința reciprocității – nu erau îndeplinite în speță.

10 Opoziția ridicată împotriva acestei decizii fiind și ea respinsă, ?LP a formulat o acțiune la Finanzgericht Köln.

11 Instanța de trimitere arată că, în perioada relevantă, Republica Cehă percepea o taxă pe cifra de afaceri, dar nu prevedea nici deducerea taxei plătite, nici restituirea acestei taxe către întreprinzătorii străini. Prin urmare, această instanță se întreabă dacă reclamanta din acțiunea principală nu ar trebui să fie scutită de taxa menționată, în temeiul articolului II alineatul (1) din GATS. În această privință, instanța observă că GATS este o convenție de drept internațional, care nu creează drepturi și obligații decât între membrii săi. În cazul încălțării unei obligații decurgând din GATS, ar fi aplicabil numai acordul privind soluționarea litigiilor încheiat în cadrul Organizației Mondiale a Comerțului.

12 Totuși, potrivit articolului 300 alineatul (7) CE, un acord precum GATS leagă instituțiile Comunității, precum și statele membre și face parte integrantă din ordinea juridică comunitară. Ar trebui, așadar, să se interpreteze dreptul comunitar derivat prin prisma acestui acord și, în special, prin prisma clauzei națiunii celei mai favorizate pe care o conține articolul II alineatul (1).

13 Întrucât soluția în litigiul din acțiunea principală depindea de compatibilitatea UStG cu articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă și având în vedere cu privire la interpretarea exactă care trebuie dată acestei dispoziții din punctul de vedere al GATS, Finanzgericht Köln a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă [...] trebuie interpretat în mod restrictiv, în sensul că posibilitatea pe care o au statele membre, în temeiul acestui articol, de a restitui TVA-ul cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri nu se aplică statelor care, în calitate de părți [la GATS] (BGBl. 1994 II, p. 1473 [...]), se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută prin acest acord [articolul II alineatul (1) din GATS]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă trebuie interpretat în sensul

c? expresia „state ter?e”, care figureaz? în cadrul acestuia, include statele ter?e care se pot prevala de clauza na?iunii celei mai favorizate prev?zut? la articolul II alineatul (1) din GATS.

15 În aceast? privin??, trebuie s? se constate c? articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv?, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 59 din concluzii, precum ?i celelalte dispozi?ii din aceea?i directiv? se refer?, în mod clar, la toate statele ter?e, f?r? nicio distinc?ie.

16 În ceea ce prive?te influen?a pe care un acord interna?ional la care este parte Comunitatea, precum GATS, o poate exercita cu privire la interpretarea unei dispozi?ii de drept derivat, este constant în jurispruden?? c? suprema?ia acordurilor interna?ionale încheiate de c?tre Comunitate fa?? de textele de drept comunitar derivat impune ca interpretarea acestora din urm?, în m?sura posibilului, s? se fac? în conformitate cu aceste acorduri (hot?rârea din 10 septembrie 1996, Comisia/Germania, C?61/94, Rec., p. I?3989, punctul 52, hot?rârea din 1 aprilie 2004, Bellio F.Ili, C?286/02, Rec., p. I?3465, punctul 33, hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C?311/04, Rec., p. I?609, punctul 25, precum ?i hot?rârea din 8 martie 2007, Thomson ?i Vestel France, C?447/05 ?i C?448/05, Rep., p. I?02049, punctul 30).

17 În spe??, este suficient totu?i s? se constate c? articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv?, în m?sura în care stipuleaz? c? statele membre pot efectua restituirea men?ionat? la alineatul (1) al aceluia?i articol, cu condi?ia acord?rii de c?tre statele ter?e a unor avantaje comparabile, nu impune statelor membre nicio obliga?ie, ci se limiteaz? s? le permit? o simpl? posibilitate ?i nu le împiedic?, în niciun caz, s? respecte obliga?iile la care s?au angajat în temeiul unui acord interna?ional precum GATS.

18 Într?adev?r, l?sând fiecare stat membru liber s? aprecieze, în raport cu fiecare stat ter?, dac? trebuie sau nu s? impun? o condi?ie de reciprocitate, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? permite statelor membre ca, pe m?sur? ce acordurile încheiate cu anumite state ter?e limiteaz? aceast? marj? de apreciere, s? î?i adapteze legisla?ia la respectivele acorduri.

19 În aceste condi?ii, cerin?a de a interpreta dreptul comunitar derivat, în m?sura posibilului, în conformitate cu acordurile interna?ionale încheiate de c?tre Comunitate, nu impune ca expresia „state ter?e” care figureaz? la articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? s? fie interpretat? ca fiind limitat? la statele ter?e care nu se pot prevala de clauza na?iunii celei mai favorizate prev?zut? la articolul II alineatul (1) din GATS.

20 Totu?i, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? nu aduce, nici el, atingere capacit??ii ?i responsabilit??ii statelor membre de a-?i respecta obliga?iile decurgând din acordurile interna?ionale precum GATS.

21 Având în vedere totalitatea considera?iilor precedente, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? trebuie interpretat în sensul c? expresia „state ter?e”, care figureaz? în cadrul acestuia, include ansamblul statelor ter?e ?i c? aceast? dispozi?ie nu aduce atingere capacit??ii ?i responsabilit??ii statelor membre de a-?i respecta obliga?iile care decurg din acordurile interna?ionale precum GATS.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

22 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității trebuie interpretat în sensul că expresia „state terțe”, care figurează în cadrul acestuia, include ansamblul statelor terțe și că această dispoziție nu aduce atingere capacității și responsabilității statelor membre de a-și respecta obligațiile care decurg din acordurile internaționale precum Acordul General privind Comerțul cu Servicii.

Semnături

* Limba de procedură: germana.