ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 7ης Ιουνίου 2007 *

Στην υπόθεση C-335/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Köln (Γερμανία) με απόφαση της 24ης Αυγούστου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Σεπτεμβρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.,

κατά

Bundesamt für Finanzen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen (εισηγητή), A. Tizzano, M. Ilešič και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ε. Συμεωνίδου,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Pietras,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας τσεχικού δικαίου Ředitelství Letového Provozu ČR, s. p. (στο εξής: ŘLP) και του Bundesamt für Finanzen (Ομοσπονδιακής Οικονομικής Υπηρεσίας), αρμόδιας αρχής στη Γερμανία για την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), όσον αφορά το ζήτημα της επιστροφής του ΦΠΑ που είχε καταβάλει η ŘLP στη Γερμανία.

Το νομικό πλαίσιο

Οι διεθνείς συμφωνίες

3 Με την απόφαση 94/800/ΕΚ, της 22ας Δεκεμβρίου 1994, σχετικά με την εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σύναψη των συμφωνιών που απέρρευσαν από τις πολυμερείς διαπραγματεύσεις του Γύρου της Ουρουγουάης (1986-1994), καθόσον αφορά τα θέματα που εμπίπτουν στις αρμοδιότητές της (ΕΕ L 336, σ. 1), το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ενέκρινε τη συμφωνία για την ίδρυση του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου και τις συμφωνίες που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα 1, 2 και 3 αυτής, μία εκ των οποίων είναι η γενική συμφωνία για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών (στο εξής: GATS).

4 Το άρθρο ΙΙ, παράγραφος 1, της GATS προβλέπει τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά το σύνολο των μέτρων που καλύπτονται από την παρούσα συμφωνία, κάθε κράτος παρέχει αμέσως και άνευ όρων σε υπηρεσίες και φορείς παροχής υπηρεσιών των άλλων μελών όχι λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτή που παρέχει σε παρεμφερείς υπηρεσίες και φορείς παροχής υπηρεσιών οποιασδήποτε άλλης χώρας.»

Η κοινοτική νομοθεσία

5 Η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της δέκατης τρίτης οδηγίας έχει ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι η Κοινότητα πρέπει να διασφαλίσει την αρμονική ανάπτυξη των εμπορικών σχέσεών της με τις τρίτες χώρες, εμπνεόμενη από τις διατάξεις της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη τη διαφοροποίηση των καθεστώτων που ισχύουν στις τρίτες χώρες».

6 Το άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, το [ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στο φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και β΄ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β΄, της παρούσας οδηγίας.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν διορισμό δημοσιονομικού αντιπροσώπου.»

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 18, παράγραφος 9, έκτη περίοδος, του νόμου του 1999 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, σ. 1270, στο εξής: UStG) προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος επί των εισροών επιστρέφεται σε επιχειρηματία εγκατεστημένο εκτός του εδάφους της Κοινότητας μόνον εφόσον στο κράτος όπου έχει την έδρα του δεν επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών ή παρόμοιοι φόροι ή, σε περίπτωση επιβολής τέτοιων φόρων, εφόσον προβλέπεται επιστροφή φόρου για τις εγκατεστημένες [εντός της γερμανικής επικράτειας] επιχειρήσεις.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η ŘLP, που εδρεύει στην Τσεχική Δημοκρατία, είναι επιχείρηση παροχής υπηρεσιών δραστηριοποιούμενη στον τομέα της αεροπορικής ασφάλειας. Αν και οι δραστηριότητές της περιορίζονται στο έδαφος της Τσεχικής Δημοκρατίας, αποδέκτες των υπηρεσιών της είναι όχι μόνον Τσέχοι αλλά και Γερμανοί υπήκοοι. Επιπλέον, προσφέρει μαθήματα πλοήγησης αεροσκάφους, τα οποία λαμβάνουν χώρα στην Τσεχική Δημοκρατία. Στο πλαίσιο όμως των μαθημάτων αυτών χρησιμοποίησε εκπαιδευτικά προγράμματα σε προσομοιωτές πτήσεων και άλλα προγράμματα καταρτίσεως που διοργανώνονταν στη Γερμανία. Δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές υποβλήθηκαν στον ΦΠΑ στο εν λόγω κράτος μέλος, η ŘLP ζήτησε να της επιστραφεί ο φόρος αυτός για το 2002.

9 Το Bundesamt für Finanzen απέρριψε την αίτηση αυτή με την αιτιολογία ότι οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 9, έκτη περίοδος, του UstG, και ειδικότερα η απαίτηση περί αμοιβαιότητας, δεν πληρούνταν εν προκειμένω.

10 Μετά την απόρριψη και της διοικητικής προσφυγής που άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής, η ŘLP άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

11 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα η Τσεχική Δημοκρατία εισέπραττε φόρο κύκλου εργασιών, αλλά δεν προέβλεπε ούτε έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών ούτε επιστροφή του φόρου αυτού στους αλλοδαπούς επιχειρηματίες. Ως εκ τούτου, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται μήπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν έπρεπε να είχε απαλλαγεί από τον φόρο αυτό βάσει του άρθρου ΙΙ, παράγραφος 1, της GATS. Συναφώς, παρατηρεί ότι η GATS αποτελεί σύμβαση διεθνούς δικαίου η οποία δημιουργεί δικαιώματα και υποχρεώσεις μόνο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Εφαρμοστέα σε περίπτωση παραβιάσεως υποχρεώσεως απορρέουσας από την GATS είναι μόνον η συμφωνία για την επίλυση διαφορών που έχει συναφθεί στο πλαίσιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου.

12 Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 300, παράγραφος 7, ΕΚ, μια συμφωνία όπως η GATS δεσμεύει τα όργανα της Κοινότητας και τα κράτη μέλη και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της κοινοτικής έννομης τάξης. Συνεπώς, το παράγωγο κοινοτικό δίκαιο πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα της εν λόγω συμφωνίας, μεταξύ άλλων δε υπό το πρίσμα της ρήτρας του μάλλον ευνοουμένου κράτους που περιέχεται στο άρθρο ΙΙ, παράγραφος 1, αυτής.

13 Το Finanzgericht Köln, εκτιμώντας ότι η απόφαση επί της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτώνταν από το κατά πόσον ο UStG συμβιβαζόταν με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας και αμφιβάλλοντας ως προς την ακριβή ερμηνεία που έπρεπε να δοθεί στη διάταξη αυτή από πλευράς GATS, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας [...] να ερμηνευθεί συσταλτικώς υπό την έννοια ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την επιστροφή ΦΠΑ από τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από

τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών δεν ισχύει έναντι τρίτων κρατών που, ως συμβαλλόμενα μέρη της [GATS] (BGBl. 1994 II, σ. 1473, [...]), μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη με τη συμφωνία αυτή (άρθρο II, παράγραφος 1) ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου κράτους;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

14 Το αιτούν δικαστήριο με το ερώτημά του ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο χρησιμοποιούμενος σε αυτό όρος «τρίτα κράτη» περιλαμβάνει και τα τρίτα κράτη που μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη στο άρθρο II, παράγραφος 1, της GATS ρήτρα του μάλλον ευνοουμένου κράτους.

15 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 59 των προτάσεών του, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, όπως ακριβώς και οι λοιπές διατάξεις της οδηγίας αυτής, αναφέρεται σαφώς σε όλα τα τρίτα κράτη χωρίς καμία διάκριση.

16 Όσον αφορά την επιρροή που είναι δυνατόν να ασκήσει μια διεθνής συμφωνία στην οποία η Κοινότητα αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος, όπως είναι η GATS, επί της ερμηνείας διατάξεως του παραγώγου δικαίου, αποτελεί πάγια νομολογία ότι η υπεροχή των συναπτομένων από την Κοινότητα διεθνών συμφωνιών έναντι των διατάξεων του παραγώγου κοινοτικού δικαίου επιτάσσει να ερμηνεύονται οι διατάξεις αυτές, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο συνάδοντα προς τις εν λόγω συμφωνίες (αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 1996, C-61/94, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1996, σ. I-3989, σκέψη 52· της 1ης Απριλίου 2004, C-286/02, Bellio F.lli, Συλλογή 2004, σ. I-3465, σκέψη 33· της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-311/04, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, Συλλογή 2006, σ. I-609, σκέψη 25, και της 8ης Μαρτίου 2007, C-447/05 και C-448/05, Thomson και Vestel France, Συλλογή 2007, σ. I-2049, σκέψη 30).

17 Εν προκειμένω, ωστόσο, αρκεί η διαπίστωση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, στο μέτρο κατά το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 αυτού τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη, ουδεμία υποχρέωση επιβάλλει στα κράτη μέλη, αλλά τους παρέχει μόνον απλή ευχέρεια και ουδόλως τα εμποδίζει να τηρήσουν τις υποχρεώσεις που ενδεχομένως έχουν αναλάβει δυνάμει διεθνούς συμφωνίας όπως η GATS.

18 Ειδικότερα, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, καθόσον αφήνει σε κάθε κράτος μέλος την ελευθερία να εκτιμήσει, ως προς κάθε τρίτο κράτος, αν πρέπει ή όχι να επιβάλει προϋπόθεση αμοιβαιότητας, επιτρέπει στα κράτη μέλη, στο μέτρο κατά το οποίο το εν λόγω περιθώριο εκτιμήσεως περιορίζεται από συμφωνίες που συνάπτονται με ορισμένα τρίτα κράτη, να προσαρμόσουν τη νομοθεσία τους στις συμφωνίες αυτές.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, η απαίτηση περί ερμηνείας του παραγώγου κοινοτικού δικαίου, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο συνάδοντα προς τις διεθνείς συμφωνίες που έχει συνάψει η Κοινότητα δεν επιβάλλει να ερμηνεύεται ο χρησιμοποιούμενος στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας όρος «τρίτα κράτη» υπό την έννοια ότι αφορά μόνον τα τρίτα κράτη που δεν μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη στο άρθρο II, παράγραφος 1, της GATS ρήτρα του μάλλον ευνοουμένου κράτους.

20 Ωστόσο, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας δεν θίγει την εξουσία και την ευθύνη των κρατών μελών να τηρούν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από διεθνείς συμφωνίες όπως η GATS.

21 Κατόπιν των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο χρησιμοποιούμενος σε αυτό όρος «τρίτα κράτη» περιλαμβάνει το σύνολο των τρίτων κρατών και ότι η διάταξη αυτή δεν θίγει την εξουσία και την ευθύνη των κρατών μελών να τηρούν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από διεθνείς συμφωνίες όπως η GATS.

Επί των δικαστικών εξόδων

22 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο χρησιμοποιούμενος σε αυτό όρος «τρίτα κράτη» περιλαμβάνει το σύνολο των τρίτων κρατών και ότι η διάταξη αυτή δεν θίγει την εξουσία και την ευθύνη των κρατών μελών να τηρούν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από διεθνείς συμφωνίες όπως η γενική συμφωνία για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών.

(υπογραφές)