ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

7 de Junho de 2007 *

No processo C-335/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 24 de Agosto de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Setembro de 2005, no processo

Řízení Letového Provozu UR SP

contra

Bundesamt für Finanzen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, R. Schintgen (relator), A. Tizzano, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo cipriota, por E. Simeonidou, na qualidade de agente,

— em representação do Governo polaco, por J. Pietras, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de Fevereiro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 2.°, n.° 2, da Décima Terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO L 326, p. 40, a seguir «Décima Terceira Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade de direito checo Řízení Letového Provozu UR SP (a seguir «ŘLP») ao Bundesamt für Finanzen (Administração Fiscal Federal), competente na Alemanha em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito do reembolso do IVA pago pela ŘLP na Alemanha.

Quadro jurídico

Acordos internacionais

3 Através da Decisão 94/800/CE, de 22 de Dezembro de 1994, relativa à celebração, em nome da Comunidade Europeia e em relação às matérias da sua competência, dos acordos resultantes das negociações multilaterais do Uruguay Round (1986/1994) (JO L 336, p. 1), o Conselho da União Europeia aprovou o Acordo que institui a Organização Mundial do Comércio e os acordos dos anexos 1, 2 e 3 do referido acordo, entre os quais figura o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (a seguir «GATS»).

4 O artigo II, n.º 1, do GATS prevê:

«Relativamente a todas as medidas abrangidas pelo presente acordo, cada membro concederá imediata e incondicionalmente aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro membro um tratamento não menos favorável do que o concedido aos serviços e prestadores de serviços equivalentes de qualquer outro país.»

Regulamentação comunitária

5 O segundo considerando da Décima Terceira Directiva tem a seguinte redacção:

«Considerando que é conveniente garantir um desenvolvimento harmonioso das relações comerciais da Comunidade com os países terceiros, com base nas disposições da Directiva 79/1072/CEE e tendo em conta a diversidade das situações observadas nos países terceiros.»

6 O artigo 2.º da Décima Terceira Directiva dispõe:

«1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 3.º e 4.º, cada Estado-Membro reembolsará os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, nos termos a seguir indicados, do [IVA] que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados devido às operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas no ponto 1, alínea b), do artigo 1.º da presente directiva.

2. Os Estados-Membros podem sujeitar o reembolso referido no número anterior à concessão pelos Estados terceiros de vantagens comparáveis no domínio dos impostos sobre o volume de negócios.

3. Os Estados-Membros podem exigir a nomeação de um representante fiscal.»

Legislação nacional

7 O § 18, n.º 9, sexto período, da Lei de 1999 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, a seguir «UStG») prevê:

«Ao empresário que não tem sede no território comunitário só será reembolsado o imposto pago se no país no qual a empresa tem a sua sede não for cobrado imposto sobre o valor acrescentado ou impostos equivalentes ou, no caso de o ser, se este for devolvido às empresas com sede no [território alemão].»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A ŘLP, com sede na República Checa, é uma empresa de prestação de serviços no domínio da segurança aérea. Apesar de as suas actividades se limitarem ao território da República Checa, os beneficiários das mesmas são não só cidadãos checos mas também cidadãos alemães. Além disso, proporciona cursos de pilotagem realizados na República Checa. No âmbito desses cursos, recorre, contudo, a treinos em simuladores de voo e a outras formações prestadas na Alemanha. Tendo estas prestações sido sujeitas ao IVA neste último Estado-Membro, a ŘLP solicitou o reembolso deste imposto relativamente ao ano de 2002.

9 O Bundesamt für Finanzen indeferiu este pedido devido ao facto de as condições de aplicação do § 18, n.º 9, sexto período, da UStG — mais precisamente a exigência de reciprocidade — não estarem preenchidas no presente caso.

10 Tendo a reclamação desta decisão sido igualmente indeferida, a ŘLP interpôs recurso para o Finanzgericht Köln.

11 O órgão jurisdicional de reenvio observa que, durante o período pertinente, a República Checa cobrava um imposto sobre o volume de negócios, mas não previa a dedução do imposto pago a montante nem o reembolso desse imposto aos empresários estrangeiros. Consequentemente, este órgão jurisdicional interroga-se sobre se o recorrente no processo principal deve ser exonerado do referido imposto, à luz do artigo II, n.º 1, do GATS. A este respeito, observa que o GATS é uma convenção de direito internacional que só cria direitos e obrigações entre os seus membros. Em caso de violação de uma obrigação decorrente do GATS, é aplicável exclusivamente o acordo sobre a resolução de litígios celebrado no âmbito da Organização Mundial do Comércio.

12 Todavia, em conformidade com o artigo 300.º, n.º 7, CE, um acordo como o GATS vincula as instituições da Comunidade assim como os Estados-Membros e faz parte integrante da ordem jurídica comunitária. Consequentemente, há que interpretar o direito comunitário derivado à luz desse acordo e, designadamente, da cláusula da nação mais favorecida que consta do seu artigo II, n.º 1.

13 Considerando que a resolução do litígio no processo principal depende da compatibilidade da UStG com o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva e tendo dúvidas quanto à interpretação exacta a dar a esta disposição à luz do GATS, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva [...] deve ser interpretado restritivamente, no sentido de que a possibilidade que essa directiva atribui aos Estados-Membros de fazer depender o reembolso do IVA da concessão de vantagens

comparáveis no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado por parte de países terceiros não diz respeito aos Estados que, na qualidade de partes contratantes do [GATS] (BGBl. 1994 II, p. 1473, [...]), podem recorrer à cláusula da nação mais favorecida prevista nesse acordo (artigo II, n.º 1, do GATS)?»

Quanto à questão prejudicial

14 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão «Estados terceiros» que dele consta inclui os Estados terceiros que podem invocar a cláusula da nação mais favorecida prevista no artigo II, n.º 1, do GATS.

15 A este respeito, importa observar que o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, como o advogado-geral observou no n.º 59 das suas conclusões, como as outras disposições desta mesma directiva, faz claramente referência a todos os Estados terceiros sem qualquer distinção.

16 No que se refere à influência que um acordo internacional de que a Comunidade seja parte contratante, como o GATS, pode exercer sobre a interpretação de uma disposição de direito derivado, constitui jurisprudência assente que o primado dos acordos internacionais celebrados pela Comunidade sobre os textos de direito comunitário derivado determina que estes últimos sejam interpretados, na medida do possível, em conformidade com esses acordos (acórdãos de 10 de Setembro de 1996, Comissão/Alemanha, C-61/94, Colect., p. I-3989, n.º 52; de 1 de Abril de 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Colect., p. I-3465, n.º 33; de 12 de Janeiro de 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Colect., p. I-609, n.º 25; e de 8 de Março de 2007, Thomson e Vestel France, C-447/05 e C-448/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 30).

17 No presente caso, basta contudo observar que o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, na medida em que estipula que os Estados-Membros podem sujeitar o reembolso referido no n.º 1 do mesmo artigo à concessão pelos Estados terceiros de vantagens comparáveis, não impõe aos Estados-Membros nenhuma obrigação, limitando-se a conferir-lhes uma simples faculdade, e não os impede, de forma alguma, de respeitar as obrigações a que se puderam obrigar por força de um acordo internacional como o GATS.

18 Com efeito, o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, ao deixar cada Estado-Membro livre de apreciar, relativamente a cada Estado terceiro, se deve ou não impor uma condição de reciprocidade, permite aos Estados-Membros adaptar a sua legislação aos acordos celebrados com certos Estados terceiros, à medida que esses acordos limitam essa margem de apreciação.

19 Nestas condições, a exigência de interpretar o direito comunitário derivado, na medida do possível, em conformidade com os acordos internacionais celebrados pela Comunidade não requer que a expressão «Estados terceiros» que consta do artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva seja interpretada no sentido de que se restringe aos Estados terceiros que não podem invocar a cláusula da nação mais favorecida prevista no artigo II, n.º 1, do GATS.

20 Todavia, o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva também não ofende o poder nem a responsabilidade dos Estados-Membros de respeitarem as suas obrigações resultantes de acordos internacionais como o GATS.

21 Atendendo a todas as considerações precedentes, deve responder-se à questão colocada que o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão «Estados terceiros» que dele consta inclui todos os Estados terceiros e que esta disposição não ofende o poder nem a responsabilidade dos Estados-Membros de respeitar as suas obrigações resultantes de acordos internacionais como o GATS.

Quanto às despesas

22 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 2.°, n.° 2, da Décima Terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, deve ser interpretado no sentido de que a expressão «Estados terceiros» que dele consta inclui todos os Estados terceiros e que esta disposição não ofende o poder nem a responsabilidade dos Estados-Membros de respeitar as suas obrigações resultantes de acordos internacionais como o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços.

Assinaturas