HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 iunie 2007 *

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,

* Limba de procedură: germana.

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 „ŘLP") și Bundesamt für Finanzen (Biroul federal de finanțe), competent în Germania în materia perceperii taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA"), având ca obiect restituirea TVA-ului achitat de ŘLP în Germania.

Cadrul juridic

Acordurile internaționale

3 Prin Decizia 94/800/CE din 22 decembrie 1994 privind încheierea, în numele Comunității Europene, referitor la domeniile de competența sa, a acordurilor obținute în cadrul negocierilor comerciale multilaterale din Runda Uruguay (1986-1994) (JO L 336, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 10, p. 3), Consiliul Uniunii Europene a aprobat acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului, precum și acordurile care figurează în anexele 1, 2 și 3 la acest acord, printre care figurează Acordul General privind Comerțul cu Servicii (denumit în continuare „GATS").

4 Articolul II alineatul (1) din GATS prevede:

„În ceea ce privește orice măsură prevăzută prin prezentul acord, fiecare membru acordă imediat și necondiționat serviciilor și furnizorilor de servicii ai oricărui alt membru un tratament nu mai puțin favorabil decât cel pe care îl acordă serviciilor și furnizorilor de servicii similare din orice altă țară."

Reglementarea comunitară

5 Al doilea considerent din A treisprezecea directivă este formulat după cum urmează:

„întrucât este necesar să se asigure dezvoltarea armonioasă a relațiilor comerciale între Comunitate și țările terțe, conform dispozițiilor Directivei 77/1072/CEE, ținându-se cont, în același timp, de situațiile diferite întâlnite în țările terțe".

6 Articolul 2 din A treisprezecea directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, orice taxă pe valoarea adăugată aplicată unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării, de către altă persoană, impozabile sau care i-a fost percepută pentru importul de bunuri în statul respectiv, în măsura în care aceste bunuri sau servicii nu sunt folosite în scopul tranzacțiilor menționate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din Directiva 77/388/CEE sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

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

Reglementarea națională

7 Articolul 18 alineatul 9 a șasea teză din Legea din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, denumită 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 ŘLP, 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 formări oferite în Germania. Aceste prestații fiind supuse TVA-ului în acest din urmă stat membru, ŘLP 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 șasea din UStG – și, mai exact, cerința reciprocității – nu erau îndeplinite în speță.

10 Opoziția ridicată împotriva acestei decizii fiind și ea respinsă, ŘLP 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 încălcării 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 îndoieli 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 că expresia „state terțe", care figurează în cadrul acestuia, include statele terțe care se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din GATS.

15 În această privință, trebuie să se constate că articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 59 din concluzii, precum și celelalte dispoziții din aceeași directivă se referă, în mod clar, la toate statele terțe, fără nicio distincție.

16 În ceea ce privește influența pe care un acord internațional la care este parte Comunitatea, precum GATS, o poate exercita cu privire la interpretarea unei dispoziții de drept derivat, este constant în jurisprudență că supremația acordurilor internaționale încheiate de către Comunitate față de textele de drept comunitar derivat impune ca interpretarea acestora din urmă, în măsura posibilului, să se facă în conformitate cu aceste acorduri (hotărârea din 10 septembrie 1996, Comisia/Germania, C-61/94, Rec., p. I-3989, punctul 52, hotărârea din 1 aprilie 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Rec., p. I-3465, punctul 33, hotărârea din 12 ianuarie 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Rec., p. I-609, punctul 25, precum și hotărârea din 8 martie 2007, Thomson și Vestel France, C-447/05 și C-448/05, Rep., p. I-02049, punctul 30).

17 În speță, este suficient totuși să se constate că articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, în măsura în care stipulează că statele membre pot efectua restituirea menționată la alineatul (1) al aceluiași articol, cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile, nu impune statelor membre nicio obligație, ci se limitează să le permită o simplă posibilitate și nu le împiedică, în niciun caz, să respecte obligațiile la care s-au angajat în temeiul unui acord internațional precum GATS.

18 Într-adevăr, lăsând fiecare stat membru liber să aprecieze, în raport cu fiecare stat terț, dacă trebuie sau nu să impună o condiție de reciprocitate, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă permite statelor membre ca, pe măsură ce acordurile încheiate cu anumite state terțe limitează această marjă de apreciere, să își adapteze legislația la respectivele acorduri.

19 În aceste condiții, cerința de a interpreta dreptul comunitar derivat, în măsura posibilului, în conformitate cu acordurile internaționale încheiate de către Comunitate, nu impune ca expresia „state terțe" care figurează la articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă să fie interpretată ca fiind limitată la statele terțe care nu se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din GATS.

20 Totuși, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă nu aduce, nici el, atingere capacității și responsabilității statelor membre de a-și respecta obligațiile decurgând din acordurile internaționale precum GATS.

21 Având în vedere totalitatea considerațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 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 GATS.

Cu privire la cheltuielile de judecată

22 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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