

**Cauza C-335/05**

**Řízení Letového Provozu ŘR, s. p.**

**împotriva**

**Bundesamt für Finanzen**

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

„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”

Sumarul hotărârii

*Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Restituirea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității*

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

Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 86/560 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, în temeiul căruia statele membre pot restitui taxa, cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri, trebuie interpretat în sensul că expresia „state terțe” 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.

Într-adevăr, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, precum și celelalte dispoziții din aceeași directivă se referă, în mod clar, la toate statele terțe, fără nicio distincție.

În plus, lăsând fiecare stat membru liber să aprecieze, în raport cu fiecare stat terț, dacă trebuie sau nu să impună o condiție de reciprocitate, această dispoziție permite statelor membre ca, pe măsura ce acordurile încheiate cu anumite state terțe limitează această marjă de apreciere, să își adapteze legislația la respectivele acorduri. 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 în dispoziția respectivă 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 Acordul General privind Comerțul cu Servicii.

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

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

7 iunie 2007(\*)

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

În cauza C-335/05,

având ca obiect o cerere de pronunţare 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, preşedinte de cameră, domnii R. Schintgen (raportor), A. Tizzano, M. Ilešič şi E. Levits, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observaţiile 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 Comunităţilor Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

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

pronunţă prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de pronunţare a unei hotărâri preliminare priveşte interpretarea articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 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 (JO L 326, p. 40, Ediţie 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”) şi Bundesamt für Finanzen (Biroul

federal de finanțe), competent în Germania în materia percepției taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), având ca obiect restituirea TVA-ului achitat de o LP 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 competență 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 alt 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, înându-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 teza a șasea 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 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 șasea din UStG – și, mai exact, cerința reciprocității – nu erau îndeplinite în spețe.

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-ului 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 această 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.lli, 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? această 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? această 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.