

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 15 februarie 2007¹(1)

Cauza C-335/05

Řízení letového provozu ČR, s.p.

împotriva

Bundesamt für Finanzen

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

„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 – Agent economic stabilit pe teritoriul unui stat terț membru al Organizației Mondiale a Comerțului – Clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută în Acordul General privind Comerțul cu Servicii – Interpretarea articolului 2 alineatul (2) din Directiva 86/560/CEE în conformitate cu această clauză”

1. Prin intermediul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Finanzgericht Köln (Germania) solicită Curții să interpreteze 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 (denumită în continuare „A treisprezecea directivă”)(2).
2. Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă această dispoziție trebuie interpretată în sensul că posibilitatea conferită statelor membre de a restitui taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri, nu este aplicabilă statelor care, în calitate de părți la Acordul General privind Comerțul cu Servicii (în engleză General Agreement on Trade in Services, denumit în continuare „GATS”), se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din GATS.
3. Această întrebare a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de o întreprindere stabilită în Republica Cehă, Řízení letového provozu ČR, s.p. (denumită în continuare „reclamanta”), împotriva Bundesamt für Finanzen (Biroul federal de finanțe) privind legalitatea menținerii de către acesta din urmă a soluției de respingere a cererii reclamantei de restituire a TVA-ului plătit în Germania în 2002 pentru servicii de care a beneficiat pe teritoriul german.

Cadrul normativ de referin??

4. Prin decizia din 22 decembrie 1994(3), Consiliul a aprobat, în numele Comunit??ii ?i referitor la domeniile de competen?a sa, în special Acordul de instituire a Organiza?iei Mondiale a Comer?ului (denumit? în continuare „OMC”), precum ?i acordurile care figureaz? în anexele 1, 2 ?i 3 la acest acord, printre care figureaz? GATS în anexa 1B.

5. Articolul II din GATS, intitulat „Clauza na?iunii celei mai favorizate”, prevede la alineatul (1) urm?toarele:

„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 stat membru un tratament nu mai pu?in favorabil decât cel pe care îl acord? serviciilor ?i furnizorilor de servicii similare din orice alt? ?ar?”.

6. Articolul 2 din A treisprezecea directiv? prevede urm?toarele:

„(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? impozabil? 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.

[...]”.

7. Articolul 18 alineatul 9 a ?asea tez? din Umsatzsteuergesetz 1999 (Legea german? din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”)(4) prevede:

„Dac? un întreprinz?tor nu s?a stabilit pe teritoriul Comunit??ii, taxa aferent? intr?rilor nu îi este restituit? decât dac?, în ?ara în care s?a stabilit, nu se percepe niciun impozit pe cifra de afaceri sau un impozit comparabil ori, în ipoteza în care se percepe un astfel de impozit, dac? acesta se ramburseaz? întreprinz?torilor stabili?i pe teritoriul ??rii”.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

8. Reclamanta este o întreprindere ceh? care furnizeaz? servicii în domeniul siguran?ei aeriene în spa?iul aerian situat deasupra teritoriului ceh. Aceasta ofer? ?i antrenamente de zbor desf??urate în exclusivitate pe acela?i teritoriu.

9. În cadrul acestei ultime activit??i, reclamanta a recurs în 2002 la antrenamente pe simulatoare de zbor ?i la alte cursuri de formare oferite în Germania de întreprinderi germane, aceste servicii fiind supuse la plata TVA?ului în acest stat. Întrucât a pl?tit TVA pentru aceste servicii, reclamanta a solicitat printr-o cerere primit? de Bundesamt für Finanzen la 7 iulie 2003 restituirea sumei de 29 013,60 euro pentru perioada ianuarie-decembrie 2002.

10. Prin decizia din 12 februarie 2004, Bundesamt für Finanzen a respins cererea, pentru motivul c? cerin?a reciprocit??ii men?ionat? la articolul 18 alineatul 9 a ?asea tez? din UStG nu

era îndeplinit? în spe???. În plus, prin decizia din 27 aprilie 2004, acesta a respins, pentru același motiv, și opoziția reclamantei formulată împotriva primei decizii.

11. La 5 mai 2004, reclamanta a formulat, așadar, o acțiune în fața Finanzgericht Köln.

12. În decizia de trimitere, se precizează că restituirea către reclamant a taxei aferente intrărilor plătite în Germania ar fi exclusiv în dreptul național, în temeiul articolului 18 alineatul 9 a șasea teză din UStG. Instanța de trimitere arată că, în perioada de referință pentru restituire, Republica Cehă percepea un impozit pe cifra de afaceri, fără să restituie totuși întreprinderilor germane taxa aferentă intrărilor.

13. Cu toate acestea, instanța de trimitere are rezerve cu privire la conformitatea articolului 18 alineatul 9 a șasea teză din UStG cu prevederile articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, care reprezintă totuși baza dispoziției naționale care reia formularea sa. Instanța se întreabă dacă articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă nu ar trebui interpretat restrictiv în ceea ce privește statele membre ale OMC-ului și, în consecință, pârși la GATS, conform clauzei națiunii celei mai favorizate prevăzute la articolul II alineatul (1) din GATS; altfel spus, dacă nu ar trebui să se considere, ținând seama de această din urmă dispoziție, că posibilitatea conferită prin articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă de a restitui taxa aferentă intrărilor cu condiția reciprocității nu este aplicabilă statelor membre ale OMC.

14. Instanța de trimitere constată că Republica Cehă și Comunitatea Europeană sunt membre ale OMC, fiind, prin urmare, de la 1 ianuarie 1995, și pârși la GATS, și că statele membre ale Comunității Europene renunță să aplice între ele o cerință de reciprocitate similară celei menționate la articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă. În consecință, ar fi neîndoielnic faptul că, în temeiul articolului II alineatul (1) din GATS, Republica Cehă se poate de asemenea prevala de un tratament scutit de vreo cerință de reciprocitate(5).

15. Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că GATS este o simplă convenție de drept internațional, care dă naștere la drepturi și la obligații doar între membrii săi, încercările dispozițiilor GATS trebuind, în principiu, să fie reglementate exclusiv pe baza înțelegerii privind regulile și procedurile de soluționare a litigiilor încheiate în cadrul OMC. Cu toate acestea, în opinia instanței de trimitere, acest lucru nu ar însemna că Comunitatea Europeană și instituțiile sale nu trebuie să interpreteze și să aplice conform GATS actele de drept comunitar derivat adoptate înainte de aderarea la OMC, printre care A treisprezecea directivă. Într-adevăr, acordurile, precum GATS, încheiate în condițiile stabilite prin articolul 300 alineatul (7) CE la care se face trimitere în mod expres la articolul 133 alineatul (3) CE, ar fi obligatorii pentru instituțiile Comunității și pentru statele membre și ar face parte integrantă din ordinea juridică comunitară.

16. Întrucât a considerat că soluționarea litigiului cu care este sesizat depinde de compatibilitatea articolului 18 alineatul 9 a șasea teză din UStG cu articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă și având rezerve cu privire la interpretarea corectă a acestei ultime dispoziții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă [...] trebuie interpretat 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 pârși [la GATS] se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută în acest acord (articolul II alineatul (1) din GATS)?”

Analiz? juridic?

17. P?r?ile care au prezentat observa?ii scrise Cur?ii în temeiul articolului 23 din Statutul Cur?ii – respectiv guvernele cipriot ?i polonez, precum ?i Comisia – sunt de acord, de?i din motive par?ial diferite, s? se r?spund? negativ la întrebarea preliminar?(6).
18. Suntem ?i noi de aceea?i opinie pentru motivele pe care le expunem în continuare.
19. În opinia noastr?, este necesar s? se examineze în primul rând argumentul dezvoltat mai pe larg de Comisie în observa?iile scrise, prin care se invoc?, în esen??, c? unui agent economic stabilit într?un stat ter?, precum reclamanta la momentul situa?iei de fapt(7), nu i s?ar putea recunoa?te o pozi?ie mai avantajoas? decât cea de care beneficiaz? agen?ii economici stabili?i pe teritoriul Comunit??ii.
20. Comisia constat? c? regimul restituirilor de TVA c?tre persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul statului, aplicabil agen?ilor economici stabili?i în cadrul Comunit??ii conform Directivei 79/1072/CEE(8), se caracterizeaz? prin corela?ia de principiu, eviden?iat? de Curte în hot?rârea Debouche(9), între dreptul la restituire ?i dreptul la deducerea taxei aferente intr?rilor. Comisia remarc? faptul c?, potrivit acestei hot?râri, în conformitate cu scopul sistemului de directive privind TVA?ul, o persoan? impozabil? care beneficiaz? de o scutire ?i, care, în consecin??, nu are dreptul la deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite pe teritoriul ?arii nu are nici dreptul la restituirea de TVA pl?tit într?un alt stat membru(10).
21. O solu?ie similar? ar trebui a *fortiori* s? se aplice în ceea ce prive?te restituirea de TVA aferent intr?rilor în favoarea agen?ilor economici stabili?i în ??ri ter?e, ?i aceasta de asemenea în temeiul articolului 3 alineatul (2) din A treisprezecea directiv?, care prevede c? restituirile men?ionate la articolul 2 alineatul (1) din aceea?i directiv? nu pot fi acordate în condi?ii mai favorabile decât cele aplicate persoanelor impozabile din Comunitate. Astfel, în opinia Comisiei, dac? un agent economic stabilit într?o ?ar? ter?? nu este supus în aceast? ?ar? la plata TVA?ului, nu ar putea invoca în respectiva ?ar? drepturi în leg?tur? cu taxa aferent? intr?rilor ?i, în consecin??, nu ar putea invoca drepturi la restituire în raport cu alte state membre ale Comunit??ii în care ar fi pl?tit eventual TVA?ul aferent intr?rilor. O solu?ie contrar? ar determina ca acest agent economic s? beneficieze de un tratament mai favorabil decât cel aplicabil persoanelor impozabile stabilite în Comunitate.
22. Comisia mai arat? c? „posibilitatea de deducere a taxei aferente intr?rilor în ?ara de origine în calitate de persoan? impozabil? constituie chiar o «cerin?? de reciprocitate» de drept comunitar” ?i c? „întreprinderile stabilite în alte state membre ale Comunit??ii pot în fond s? beneficieze de asemenea de mecanismul de deducere a taxei aferente intr?rilor”. De aici s?ar na?te o „reciprocitate” între statele membre ale Comunit??ii(11).
23. În opinia Comisiei, refuzul autorit??ilor germane de a efectua restituirea solicitat? de reclamant? nu este contrar clauzei na?iunii celei mai favorizate prev?zute de GATS. Acest refuz nu ar dezavantaja reclamanta în raport cu întreprinderile stabilite în cadrul Comunit??ii, ci dimpotriv?, ar fi conform cu sistemul comunitar de TVA ?i cu principiul general al egalit??ii, evitându?se pozi?ionarea reclamantei – care, în opinia Comisiei, nu este o persoan? impozabil? în sensul Directivei 77/388/CEE(12) – într?o situa?ie mai avantajoas? decât acele întreprinderi stabilite în cadrul Comunit??ii.
24. Or, consider?m c? eventuala temeinicie în fapt ?i în drept a argumentului Comisiei pe care îl examin?m – care se întemeiaz? pe premisa c?, la momentul situa?iei de fapt, reclamanta nu era persoan? supus? la plata unui impozit pe cifra de afaceri în statul în care era stabilit? – nu ar avea

niciun efect asupra fondului întrebării preliminare, care este formulat? doar cu privire la interpretarea textelor, a?adar, independent de împrejur?rile specifice cazului în spe??.

25. Problema pe care acest argument pare s? o ridice mai curând este cea a relevan?ei întrebării preliminare pentru decizia pe care urmeaz? s? o pronun?e Finanzgericht Köln ?i, prin urmare, cea a admisibilit??ii acestei întreb?ri.

26. Într?adev?r, dac? s?ar dovedi c? în realitate, în perioada în discu?ie, reclamanta nu era persoan? supus? la plata niciunui impozit pe cifra de afaceri în Republica Ceh? sau c?, de?i era persoan? impozabil?, nu beneficia în acest stat de deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite, faptul de a solicita – în temeiul interpret?rii articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? în conformitate cu articolul II alineatul (1) din GATS – acela?i tratament precum cel de care beneficiau în Germania întreprinderile comunitare în materie de restituire de TVA aferent intr?rilor nu i?ar putea fi în niciun caz util în sensul ob?inerii restituirii solicitate.

27. În opinia noastr?, Comisia a descris într?adev?r precis, în temeiul hot?rârii Debouche, reglementarea comunitar? în materie de restituire de TVA persoanelor impozabile stabilite într?un alt stat membru al Comunit??ii. Curtea a precizat leg?tura existent? între dreptul la deducere în statul membru de stabilire ?i dreptul la restituire în alt stat membru în care sunt efectuate cheltuielile. Într?adev?r, Curtea a statuat c? o persoan? impozabil? care beneficiaz? de o scutire ?i care, în consecin??, nu are dreptul la deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite în statul membru de stabilire nu are dreptul, în conformitate cu scopul sistemului de directive privind TVA?ul, nici la restituirea de TVA?ul pl?tit în alt stat membru(13).

28. Acestea fiind ar?tate, nu exist? în opinia noastr? rezerve serioase cu privire la admisibilitatea, sub aspectul relevan?ei pentru litigiul din ac?iunea principal?, a întrebării preliminare adresate de instan?a de trimitere.

29. În această privin??, trebuie amintit c?, în temeiul unei jurispruden?e constante, în cadrul cooper?rii dintre Curte ?i instan?ele na?ionale, astfel cum este prev?zut? la articolul 234 CE, este numai de competen?a instan?ei na?ionale sesizate cu solu?ionarea litigiului ?i care trebuie s? ?i?i asume responsabilitatea pentru hot?rârea judec?toreasc? ce urmeaz? a fi pronun?at? s? aprecieze, în raport cu particularit??ile cauzei, atât necesitatea unei hot?râri preliminare pentru a fi în m?sura s? pronun?e propria hot?râre, cât ?i pertinen?a întreb?rilor pe care le adreseaz? Cur?ii. În consecin??, dac? întreb?rile adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligat? s? se pronun?e(14). Curtea nu poate respinge o cerere formulat? de o instan?? na?ional? decât dac? este evident c? interpretarea dreptului comunitar solicitat? nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul ac?iunii principale, atunci când problema este de natur? ipotetic? sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i?au fost adresate(15).

30. Or, argumentul Comisiei pe care îl examin?m nu demonstreaz? nicicum faptul c?, în spe??, ne?am afla în unul dintre aceste cazuri.

31. În acest sens, remarc?m mai întâi c? premisa de fapt care st? la baza acestui argument, ?i anume c? reclamanta, la momentul situa?iei de fapt, nu era persoan? supus? la plata impozitului pe cifra de afaceri în Republica Ceh?, este o simpl? afirma?ie a Comisiei, care nu se coroboreaz? deloc cu informa?iile din decizia de trimitere.

32. Decizia de trimitere nu ofer? informa?ii precise privind regimul fiscal în vigoare în Republica Ceh? la momentul situa?iei de fapt. La pagina 5 litera cc) din această decizie, se indic? faptul c? „taxele facturate [reclamantei] sunt de asemenea deductibile ca taxe aferente intr?rilor [...] în m?sura în care [reclamanta] datora ea îns??i taxe”. La pagina 6 litera bbb), se precizeaz? în

continuare c? „Republica Ceh? a perceput, desigur, în cursul perioadei de referin?? pentru restituire, un impozit pe cifra de afaceri, dar nu acorda la acea dat? întreprinderilor na?ionale nicio restituire a taxei aferente intr?rilor”; la aceasta se mai adaug? ?i constatarea, care pare esen?ial? pentru instan?a de trimitere, potrivit c?reia întreprinderile germane nu au dreptul în Republica Ceh? la o restituire similar? a taxei aferente intr?rilor pl?tite în acest stat.

33. Decizia de trimitere nu permite nicicum s? se conchid? c?, la momentul situa?iei de fapt, reclamanta nu era persoan? supus? la plata unui impozit pe cifra de afaceri în Republica Ceh?. De?i al doilea paragraf din decizia de trimitere pe care l?am citat la punctul anterior las? s? se în?eleag? c? reclamanta nu putea oricum s? beneficieze în acest stat de deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite, nu este posibil, în opinia noastr?, s? se considere c? aceast? împrejurare rezult? în mod neechivoc ?i, prin urmare, evident din decizia îns??i.

34. Pe de alt? parte, chiar dac? aceast? împrejurare s?ar confirma, întrebarea preliminar? formulat? de instan?a de trimitere nu ?i?ar pierde relevan?a pentru decizia pe care aceasta urmeaz? s? o pronun?e. Trebuie amintit în acest sens c?, potrivit deciziei de trimitere, decizia Bundesamt für Finanzen de refuz al restituirii s?a întemeiat doar pe lipsa de reciprocitate în sensul articolului 18 alineatul 9 a ?asea tez? din UStG ?i c? instan?a de trimitere se îndoie?te de temeinicia acestei motiv?ri, având rezerve cu privire la compatibilitatea acestei dispozi?ii cu articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv?.

35. Ceea ce pare a fi de interes pentru instan?a de trimitere este dac? Bundesamt für Finanzen putea în mod valabil s? invoce împotriva reclamantei lipsa de reciprocitate între Republica Ceh? ?i Germania în ceea ce prive?te recunoa?terea, de c?tre fiecare stat, a dreptului la restituire a impozitului pe cifra de afaceri aferent intr?rilor pl?tit în acest stat de c?tre agen?i economici stabili?i în cel?lalt stat, în timp ce Germania nu condi?ioneaz? acordarea acestui avantaj agen?ilor economici stabili?i în alte state membre ale Comunit??ii de existen?a unei reciprocit??i.

36. Dat? fiind o anumit? ambiguitate a considera?iilor Comisiei amintite la punctul 22 de mai sus, consider?m util? precizarea c? nu se poate afirma c? regimul juridic instituit prin directivele comunitare în materie de TVA accept? ca statele membre ale Comunit??ii s? aplice normele interne de transpunere a dispozi?iilor comunitare referitoare la restituirea de TVA persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru cu condi?ia reciprocit??ii. Faptul c? una dintre componentele acestui regim juridic, în ceea ce prive?te restituirea, const? într?un fel de recunoa?tere reciproc? a normelor interne care reglementeaz? supunerea la plata taxei ?i dreptul la deducerea taxei aferente intr?rilor nu înseamn? nicidecum c? statele membre sunt îndrept??ite s? invoce o cerin?? de reciprocitate pentru acordarea avantajului în discu?ie. Fiecare stat membru are obliga?ia s? ?i?i adapteze dreptul intern la cerin?ele prev?zute prin reglementarea comunitar? astfel încât s? garanteze agen?ilor economici stabili?i în alte state membre restituirea TVA?ului pl?tit aferent intr?rilor pe opera?iunile efectuate pe teritoriul s?u ?i aceasta independent de faptul c? celelalte state membre respect? efectiv aceast? obliga?ie.

37. Astfel, în ipoteza în care reclamanta, în perioada avut? în vedere, ar fi fost persoan? supus? la plata unui impozit pe cifra de afaceri ?i ar fi beneficiat de deducerea taxei aferente intr?rilor în statul de stabilire, un r?spuns afirmativ la întrebarea preliminar? ar avea ca efect faptul c? aceasta ar avea dreptul la restituirea solicitat? în condi?ii similare celor pe care le?ar aplica Germania fa?? de un agent economic comunitar aflat în aceea?i situa?ie.

38. În schimb, în ipoteza în care reclamanta nu ar fi fost persoan? supus? la plata unui impozit pe cifra de afaceri la acea dat? sau, în orice caz, nu ar fi beneficiat de deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite în statul de stabilire, aceasta cu siguran?? nu ar putea ob?ine restituirea solicitat? invocând tratamentul comunitar; cu toate acestea, un r?spuns afirmativ la întrebarea preliminar? ar avea ca efect faptul c? o decizie de refuz al acestei restituirii nu s?ar putea întemeia pe

motivarea invocat? de Bundesamt für Finanzen.

39. În consecin??, chiar ?i în această a doua ipotez?, nu este exclus ca, de?i reclamanta nu poate ob?ine restituirea solicitat?, întrebarea preliminar? adresat? de instan?a de trimitere s? se dovedeasc? totu?i relevant? pentru solu?ionarea litigiului cu care a fost sesizat?, mai ales din perspectiva unei eventuale substituiri a motivelor deciziei Bundesamt für Finanzen(16).

40. Consider?m, prin urmare – fiind cunoscut faptul c? va fi de competen?a instan?ei de trimitere ca, în cazul unui r?spuns afirmativ al Cur?ii la întrebarea preliminar?, s? stabileasc? dac? reclamanta, la momentul situa?iei de fapt, era persoan? supus? la plata unei impozit pe cifra de afaceri în Republica Ceh? ?i avea aici dreptul la deducerea taxei aferente intr?rilor pl?tite – c? argumentul Comisiei pe care tocmai l?am examinat nu numai c? nu are efect asupra fondului întreb?rii preliminare, dar nici nu demonstreaz? lipsa v?dit? de relevan?? a acesteia pentru decizia pe care urmeaz? s? o pronun?e instan?a de trimitere, ?i nici, în consecin??, inadmisibilitatea acestei întreb?ri conform jurispruden?ei Cur?ii referitoare la articolul 234 CE.

41. În ceea ce prive?te fondul întreb?rii preliminare, în primul rând consider?m nefondat argumentul invocat de guvernul polonez potrivit c?ruia articolul II alineatul (1) din GATS nu are relevan?? în spe?? prin faptul c? norma pe care o consacr? se aplic? în mod exclusiv prest?rilor de servicii, ?i nu tratamentului fiscal care le este rezervat. Dup? cum a remarcat în mod corect Comisia în r?spunsul s?u la întrebarea scris? adresat? de Curte p?r?rilor cu privire la acest aspect în cursul procedurii, m?surilor fiscale li se aplic? dispozi?iile GATS.

42. În această privin??, subliniem c? defini?ia m?surilor care intr? în domeniul de aplicare al GATS este extrem de larg?. Potrivit articolului I alineatul (1), GATS „se aplic? m?surilor membrilor care afecteaz? comer?ul cu servicii”(17), precizându?se c? „m?suri ale membrilor” reprezint?, în temeiul articolului I alineatul (3) litera (a) din GATS, m?suri luate de „guverne ?i autorit??i ale administra?iei publice centrale, regionale sau locale” ?i de „organisme neguvernamentale, atunci când exercit? puteri delegate de guverne sau autorit??i ale administra?iei centrale, regionale sau locale”. În plus, astfel cum a subliniat Comisia, articolul XXVIII litera (a) din GATS precizeaz? c?, în sensul aceluia?i acord, „«m?sur?» reprezint? orice m?sur? luat? de c?tre un membru, sub form? de act cu putere de lege, de norme, de regul?, procedur?, decizie, act administrativ sau sub orice alt? form?”. În sfâr?it, exist? trimiteri specifice la domeniul fiscal în alte dispozi?ii ale GATS, precum articolul XIV literele (d) ?i (e) ?i articolul XXVIII litera (o).

43. Pe de alt? parte, dorim s? semnal?m un alt aspect, care nu a fost indicat nici în decizia de trimitere, nici în observa?iile scrise prezentate Cur?ii ?i care prive?te a?a?numita „preferin?? comunitar?”, un regim derogatoriu de la clauza na?iunii celei mai favorizate prev?zut? la articolul II alineatul (1) din GATS.

44. Într?adev?r, pe lâng? scuti?ile specifice men?ionate la articolul II alineatul (2) din GATS, care trebuie prev?zute în anexa la acordul însu?i, GATS prevede o serie de derog?ri ulterioare de la tratamentul na?iunii celei mai favorizate, din care cea *ratione personae* potrivit articolului V privind „Integrare[a] economic?”.

45. Acest articol precizează la alineatul (1) că GATS „nu împiedică pe niciunul dintre membri de a fi parte sau de a participa la un acord de liberalizare a comerțului cu servicii, între două sau între mai multe părți la un astfel de acord”, cu condiția îndeplinirii anumitor cerințe: acoperirea unui „număr substanțial de sectoare” [articolul V alineatul (1) litera (a)], eliminarea măsurilor discriminatorii și/sau interzicerea de noi măsuri discriminatorii sau măsuri mai discriminatorii [articolul V alineatul (1) litera (b)], facilitarea comerțului între părțile acordului și absența ridicării, față de orice membru neparticipant la acord, a nivelului general al barierelor în calea comerțului cu servicii în sectoarele sau în subsectoarele respective [articolul V alineatul (4)].

46. În esență, articolul V nu aduce atingere, cu condiția respectării condițiilor menționate, măsurilor adoptate pe baza acordurilor de integrare economică – care au în mod normal ca scop să permită părților contractante să atingă între ele un nivel de liberalizare superior celui realizat între membrii OMC – care, altfel, ar fi incompatibile cu obligația tratamentului națiunii celei mai favorizate menționat la articolul II(18).

47. În consecință, dacă și în măsura în care Tratatul CE îndeplinește condițiile prevăzute la articolul V din GATS, un stat membru al OMC, dar care nu face parte din Comunitate, nu poate pretinde, în temeiul articolului II alineatul (1) din GATS, ca unui prestator de servicii stabilit pe teritoriul său să i se acorde de către un stat membru al Comunității același tratament precum cel pe care acesta îl rezervă, conform dreptului comunitar, unui prestator de servicii stabilit în alt stat membru al Comunității. Într-o situație similară, ar trebui obligatoriu să se răspundă în mod negativ la întrebarea preliminară.

48. Acestea fiind arătate, considerăm că nu este necesar, în scopul prezentei proceduri preliminare, să se verifice dacă Tratatul CE îndeplinește în mod real toate condițiile menționate, un examen care se poate dovedi relativ complex, mai ales în ceea ce privește condiția referitoare la absența ridicării, față de orice membru neparticipant la acord, a nivelului general al barierelor în calea comerțului cu servicii în sectoarele sau în subsectoarele respective.

49. Într-adevăr, presupunând chiar că se poate concluziona că Tratatul CE nu îndeplinește aceste condiții și că, în consecință, situația reclamantei ar putea, în teorie, să facă obiectul aplicării tratamentului comunitar în temeiul articolului II alineatul (1) din GATS, considerăm că este evident faptul că, pe baza jurisprudenței Curții privind efectele acordurilor OMC pe plan comunitar intern, răspunsul la întrebarea preliminară nu poate fi decât negativ.

50. În această privință, trebuie mai întâi amintit, astfel cum au procedat părțile care au prezentat observații scrise, că, potrivit unei jurisprudențe constante, ținând cont de natura și de economia acestora, acordurile OMC nu figurează, în principiu, printre normele cu privire la care Curtea controlează legalitatea actelor instituțiilor(19). Pe de altă parte, din aceleași motive, Curtea consideră că dispozițiile acordurilor OMC nu pot crea pentru particulari drepturi de care aceștia se pot prevala în mod direct în fața judecătorului, în temeiul dreptului comunitar(20).

51. Curtea este competentă să controleze legalitatea actului comunitar în cauză în raport cu regulile OMC doar în ipoteza în care Comunitatea a înțeles să execute o obligație specifică asumată în cadrul OMC sau în cazul în care actul comunitar face trimitere în mod expres la dispoziții precise din acordurile OMC(21).

52. Subliniind c?, în acest caz, Comunitatea nu a în?eles s? execute o obliga?ie specific? asumat? în cadrul OMC ?i c? A treisprezecea directiv? nu face trimitere în mod expres la dispozi?ii precise din acordurile OMC, guvernele cipriot ?i polonez consider? c? jurispruden?a men?ionat? la punctul 50 de mai sus determin? un r?spuns negativ la întrebarea preliminar? adresat? de Finanzgericht Köln.
53. Cu toate acestea, trebuie subliniat c?, în spe??, articolul II alineatul (1) din GATS nu este invocat pentru a contesta validitatea articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv?. Dup? cum a remarcat în mod corect Comisia, întrebarea preliminar? nu prive?te un eventual efect direct(22) al clauzei na?iunii celei mai favorizate prev?zute de GATS, ci interpretarea, conform dreptului OMC, a clauzei de reciprocitate în materie de restituire a taxei aferente intr?rilor prev?zute în A treisprezecea directiv?(23).
54. În aceast? privin??, instan?a de trimitere în mod corect a amintit c? acordurile interna?ionale încheiate, precum GATS, în condi?iile stabilite la articolul 228 din Tratatul CE (devenit articolul 300 CE) sunt obligatorii pentru institu?iile Comunit??ii ?i pentru statele membre în temeiul alineatului (7) din acela?i articol.
55. Or, în opinia Cur?ii, 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(24).
56. Aceast? pozi?ie a Cur?ii este confirmat? ?i consolidat? prin hot?rârile în care, citând jurispruden?a pe care am evocat-o la punctul 50 de mai sus, Curtea a stabilit c? autorit??ile judiciare ale statelor membre sunt obligate în temeiul dreptului comunitar ca, într?un domeniu c?ruia i se aplic? Acordul privind aspectele legate de comer? ale drepturilor de proprietate intelectual? (denumit în continuare „TRIPs”) – care constituie anexa 1C la Acordul de instituire a OMC – ?i în leg?tur? cu care Comunitatea a legiferat deja, precum în domeniul m?rcilor, atunci când sunt chemate s? aplice normele lor na?ionale pentru luarea m?surilor provizorii în vederea protej?rii drepturilor care fac obiectul unui astfel de domeniu, s? o fac?, pe cât posibil, în lumina textului ?i a finalit??ii articolului 50 din acordul TRIPs(25).
57. În consecin??, contrar opiniei guvernelor cipriot ?i polonez, lipsa efectului direct al acordurilor OMC nu exclude, conform jurispruden?ei Cur?ii, obliga?ia instan?elor comunitare ?i na?ionale de a interpreta dispozi?iile comunitare de drept derivat pe cât posibil în conformitate cu dispozi?iile acestor acorduri.
58. Totu?i, dup? cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, aceast? obliga?ie se limiteaz? la „pe cât posibil”, ceea ce înseamn? c? trebuie s? se lase deschis? posibilitatea unor multiple interpret?ri ale normei comunitare supuse interpret?rii. În schimb, atunci când sensul normei este neechivoc ?i contravine domeniului de aplicare al dispozi?iei cu for?? juridic? superioar? din acordul interna?ional, aceasta nu va putea fi interpretat? conform acestei dispozi?ii, întrucât numai printr-o interpretare *contra legem*, ceea ce echivaleaz? cu lipsirea sa de valoare normativ?, este posibil s? se ajung? la un rezultat conform cu acordul. Cu toate acestea, o astfel de neutralizare a normei comunitare prin respectarea dispozi?iei acordului interna?ional presupune ca aceast? dispozi?ie s? aib? un anumit efect direct, cel pu?in unul de „excludere”(26) în cadrul ordinii comunitare, un efect care, în temeiul jurispruden?ei evocate la punctele 50 ?i 51 de mai sus, nu poate fi totu?i recunoscut? în spe??.
59. Or, consider?m c? articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directiv? nu las? niciun dubiu în privin?a interpret?rii în ceea ce prive?te identificarea statelor ter?e fa?? de care statele membre ale Comunit??ii sunt autorizate s? invoce cerin?a de reciprocitate în vederea restituirii, în sensul

alineatului (1) al aceluiași articol, a TVA-ului plătit aferent intrărilor de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul Comunității. Dispoziția în discuție face referire în mod clar și fără deosebire la toate statele terțe, fără a lăsa să se întrevadă posibile excepții.

60. În opinia noastră, articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, ținând seama de modul său de redactare lipsit de ambiguitate, nu poate fi interpretat restrictiv, astfel cum s-a învederat prin întrebarea preliminară.

Concluzie

61. În lumina considerațiilor precedente, propunem Curții să răspundă la întrebarea formulată de Finanzgericht Köln astfel:

„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 posibilitatea pe care o au statele membre, în temeiul acestui articol, de a restitui TVA-ul aferent intrărilor plătit de către persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri poate fi exercitată în raport cu toate statele terțe, inclusiv cu cele care, în calitate de părți la Acordul General pentru Comerțul cu Servicii, se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din acest acord”.

1 – Limba originală: italiana.

2 – JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81.

3 – Decizia 94/800/CE a Consiliului 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).

4 – BGBl 1999 I, p. 1270.

5 – Potrivit instanței de trimitere, aceasta ar decurge și din faptul că, deși articolul II alineatul (2) din GATS a prevăzut în mod expres posibilitatea de a exclude din domeniul de aplicare al articolului II alineatul (1) din GATS măsurile contrare clauzei națiunii celei mai favorizate, cu condiția ca acestea să figureze în anexa corespunzătoare acordului și să îndeplinească cerințele indicate în aceasta, nu există nicio astfel de rezervă în această anexă în ceea ce privește articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă.

6 – Guvernul polonez solicită în orice caz Curții să limiteze în timp efectele hotărârii sale în cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea preliminară.

7 – După cum se cunoaște, Republica Cehă a devenit membru al Comunității Europene abia la 1 mai 2004.

8 – A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 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 țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

9 – Hotărârea din 26 septembrie 1996 (C-302/93, Rec., p. I-4495).

10 – Hotărârea Debouche, citat? anterior, punctul 15.

11 – Observa?iile scrise ale Comisiei, punctul 20 la final.

12 – A ?asea directiv? a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1).

13 – A se vedea în acest sens, amintind hotărârea Debouche, citat? anterior (punctul 15), hotărârea din 13 iulie 2000, Monte dei Paschi di Siena (C?136/99, Rec., p. I?6109, punctul 23).

14 – Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman ?i al?ii (C?415/93, Rec., p. I?4921, punctul 59), hotărârea din 26 noiembrie 1998, Bronner (C?7/97, Rec., p. I?7791, punctul 16), ?i hotărârea din 23 noiembrie 2006, Asnef?Equifax (C?238/05, Rec., p. I?11125, punctul 15).

15 – Hotărârile citate anterior, Bosman ?i al?ii, punctul 61, Bronner, punctul 17, ?i Asnef?Equifax, punctul 17.

16 – Nu este de altfel inutil de subliniat c?, dup? cum rezult? din decizia de trimitere, reclamanta nu ?i?a întemeiat ac?iunea în fa?a Finanzgericht Köln pe clauza na?iunii celei mai favorizate men?ionat? la articolul II alineatul (1) din GATS, ci, dimpotriv?, instan?a de trimitere este cea care a ridicat din oficiu întrebarea preliminar? examinat?.

17 – Potrivit organului de apel instituit în cadrul OMC, utilizarea, la articolul I alineatul (1) din GATS, a termenului „afecteaz?”, care identific? m?surile având „un efect” asupra comer?ului cu servicii, reflect? inten?ia autorilor GATS de a conferi acestui acord un domeniu de aplicare larg [raportul WT/DS27/AB/R, „Comunit??ile Europene – Banane” din 25 septembrie 1997 (care se reg?se?te pe site?ul internet al OMC: www.wto.org), punctul 220].

18 – Raportul Grupului special WT/DS139/R ?i WT/DS142/R „Canada – M?suri referitoare la industria de automobile” din 11 februarie 2000 (care se reg?se?te pe site?ul internet al OMC: www.wto.org), punctul 10.271.

19 – Hotărârea din 23 noiembrie 1999, Portugalia/Consiliul (C?149/96, Rec. p. I?8395, punctul 47), ?i hotărârea din 14 decembrie 2000, Dior ?i al?ii (C?300/98 ?i C?392/98, Rec., p. I?11307, punctul 43), ordonan?a din 2 mai 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft (C?307/99, Rec., p. I?3159, punctul 24), ?i hotărârea din 1 martie 2005, Van Parys (C?377/02, Rec., p. I?1465, punctul 39).

20 – Hotărârea Dior ?i al?ii, citat? anterior, punctul 44, ?i ordonan?a OGT Fruchthandelsgesellschaft, citat? anterior, punctul 25.

21 – Hotărârile citate anterior Portugalia/Consiliul, punctul 49, ?i Van Parys, punctul 40.

22 – Folosim expresia „efect direct” în sens larg, precum Comisia în observa?iile scrise, având în vedere, pe lâng? efectul (sau posibilitatea invoc?rii) „de substituire” – altfel spus, capacitatea prevederii acordului interna?ional ca surs? de drepturi ?i de obliga?ii de a fi aplicat? în cazul din spe?? concret în locul normei contrare (de drept comunitar derivat sau de drept na?ional), aplicabil? de altfel –, ?i efectul (sau posibilitatea invoc?rii) „de excludere”, altfel spus, capacitatea acestei prevederi, ca parametru de legalitate, de a împiedica efectul acestei norme f?r? s? i se substituie. Cu privire la aceast? distinc?ie conceptual? între posibilitatea invoc?rii substituirii ?i posibilitatea invoc?rii excluderii, în contextul totu?i al raporturilor dintre directivele comunitare ?i normele de drept intern ale statelor membre, facem trimitere la concluziile avocatului general

Saggio prezentate în cauzele conexe Océano Grupo Editorial și Salvat Editores (hotărârea din 27 iunie 2000, C-240/98 și C-244/98, Rec., p. I-4941, punctele 37-39) și ale avocatului general Léger prezentate în cauza Linster (hotărârea din 19 septembrie 2000, C-287/98, Rec., p. I-6917, punctele 55-77).

23 – În orice caz, subliniem că A treisprezecea directivă este anterioară acordurilor OMC (încheiate în 1994) și nu a fost niciodată modificată. Acesta este motivul pentru care directiva nu face referire în mod expres la dispoziții precise din aceste acorduri, iar Comunitatea nu putea, nici ea, să aibă intenția de a îndeplini cu această directivă o obligație specifică asumată în cadrul OMC. În plus, textul directivei menționate nici nu permite să se considere că, adoptând-o, Comunitatea intenționa să îndeplinească o obligație specifică ce rezultă din Acordul General pentru Tarife și Comerț (denumit în continuare „GATT”) din 1947, care nu acoperea, de altfel, sectorul serviciilor.

24 – Hotărârea din 10 septembrie 1996, Comisia/Germania (C-61/94, Rec., p. I-3989, punctul 52). În hotărârea din 24 noiembrie 1992, Poulsen și Diva Navigation (C-286/90, Rec., p. I-6019, punctele 9 și 11), Curtea, pornind de la principiul că ar trebui exercitate competențele Comunității cu respectarea dreptului internațional, afirmase deja că articolul 6 din Regulamentul (CEE) nr. 3094/86 al Consiliului din 7 octombrie 1986 de stabilire a anumitor măsuri tehnice pentru conservarea rezervelor de pește (JO L 288, p. 1) trebuia interpretat, iar domeniul său de aplicare restrâns, în lumina normelor relevante de drept internațional al mării, din care cele ale Convenției pentru conservarea somonului din Atlanticul de Nord (JO L 378, p. 25, Ediție specială, 04/vol. 1, p. 45), încheiată de Comunitate în 1982. În plus, în hotărârea din 17 octombrie 1995, Werner (C-70/94, Rec., p. I-3189, punctul 23), și în hotărârea Leifer și alții (C-83/94, Rec., p. I-3231, punctul 24), Curtea a făcut referire la articolul XI din GATT, considerându-l „relevant în scopul interpretării unui instrument comunitar ce reglementează comerțul internațional”.

25 – Hotărârea Dior și alții, citată anterior, punctul 47, și hotărârea din 16 noiembrie 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Rec., p. I-10989, punctul 55).

26 – A se vedea nota de subsol 22 de mai sus.