CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 15 février 2007 [1]

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Finanzgericht Köln (Allemagne) demande à la Cour d'interpréter l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté [2] (ci-après la «treizième directive»).

2. Le juge de renvoi demande, en substance, si cette disposition doit être interprétée en ce sens que la possibilité qu'elle confère aux États membres de subordonner le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), en faveur des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté, à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires, ne vaut pas à l'égard des États qui, en tant que parties à l'accord général sur le commerce des services (en anglais General Agreement on Trade in Services, ci-après le «GATS»), peuvent se prévaloir de la clause de la nation la plus favorisée prévue à l'article II, paragraphe 1, du GATS.

3. Cette question est soulevée dans le cadre d'une procédure intentée par une entreprise établie en République tchèque, Řízení letového provozu ČR, s.p (ci-après la «requérante»), à l'encontre du Bundesamt für Finanzen (Office fédéral des finances) et portant sur la légalité de la confirmation, par ce dernier, du rejet d'une demande de la requérante visant à obtenir le remboursement de la TVA qu'elle avait acquittée en Allemagne en 2002 pour des prestations de services dont elle a bénéficié sur le territoire allemand.

Cadre normatif de référence

4. Par décision du 22 décembre 1994 [3], le Conseil a approuvé, au nom de la Commu-

1 — Langue originale: l'italien.

2 — JO L 326, p. 40.

3 — Décision 94/800/CE du Conseil, relative à la conclusion au nom de la Communauté européenne, pour ce qui concerne les matières relevant de ses compétences, des accords des négociations multilatérales du cycle de l'Uruguay (1986-1994) (JO L 336, p. 1).

nauté et pour ce qui concerne le domaine de compétence de celle-ci, en particulier l'accord instituant l'Organisation mondiale du commerce (ci-après l'«OMC») ainsi que les accords visés aux annexes 1, 2 et 3 de cet accord, au nombre desquels figure, en annexe 1 B, le GATS.

5. L'article II du GATS, intitulé «Traitement de la nation la plus favorisée», prévoit, en son paragraphe 1, ce qui suit:

«En ce qui concerne toutes les mesures couvertes par le présent accord, chaque Membre accordera immédiatement et sans condition aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde aux services similaires et fournisseurs de services similaires de tout autre pays.»

6. L'article 2 de la treizième directive dispose ce qui suit:

«1. Sans préjudice des articles 3 et 4, chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 points a) et b) de la directive 77/388/CEE ou des prestations de services visées à l'article 1er point 1 sous b) de la présente directive.

2. Les États membres peuvent subordonner le remboursement visé au paragraphe 1 à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires.

[...]»

7. L'article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de la loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG») de 1999 [4] est en ces termes:

«Lorsqu'un entrepreneur n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, la taxe en amont ne lui est remboursée que si, dans le pays où il est établi, aucune taxe sur le chiffre d'affaires ou taxe comparable n'est perçue

4 — BGBl 1999 I, p. 1270.

ou, dans l'hypothèse où une telle taxe est perçue, si elle est remboursée aux entreprises établies à l'intérieur du pays.»

Litige au principal et question préjudicielle

8. La requérante est une entreprise tchèque fournissant des services dans le domaine de la sécurité aérienne dans l'espace aérien situé au-dessus du territoire tchèque. Elle propose en outre des entraînements de vols dispensés exclusivement sur ce même territoire.

9. Dans le cadre de cette dernière activité, elle a eu recours en 2002 à des entraînements sur simulateur de vol et autres cours de formation dispensés en Allemagne par des entreprises allemandes, prestations assujetties à la TVA dans cet État. Ayant acquitté la TVA sur ces prestations, la requérante en a sollicité le remboursement, pour un montant de 29 013,60 euros, pour la période de janvier à décembre 2002, par demande parvenue au Bundesamt für Finanzen le 7 juillet 2003.

10. Par décision du 12 février 2004, ce dernier a rejeté la demande, au motif que la condition de réciprocité visée à l'article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de l'UStG n'était pas remplie en l'espèce. En outre, par décision du 27 avril 2004, il a également rejeté, pour le même motif, l'opposition de la requérante à l'encontre de sa première décision.

11. Le 5 mai 2004, la requérante a donc formé un recours devant le Finanzgericht Köln.

12. Dans la décision de renvoi, il est précisé que le remboursement, à la requérante, de la taxe versée en amont en Allemagne serait exclu par le droit national en application de l'article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de l'UStG. Le juge de renvoi observe que, pendant la période de référence pour le remboursement, la République tchèque prélevait une taxe sur le chiffre d'affaires sans octroyer toutefois aux entreprises allemandes le remboursement de la taxe en amont.

13. Le juge de renvoi doute néanmoins de la conformité de cet article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de l'UStG aux prescriptions de l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive, qui servent pourtant de base à la disposition nationale qui en a repris le libellé. Le juge se demande si l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive ne devrait pas être interprété de manière restrictive, pour ce qui concerne les États membres de l'OMC et donc parties au GATS, conformément à la clause de la nation la plus favorisée

prévue à l'article II, paragraphe 1, du GATS; en d'autres termes, s'il ne faudrait pas considérer, compte tenu de cette dernière disposition, que la possibilité ouverte par l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive de subordonner le remboursement de la taxe en amont à une exigence de réciprocité ne vaut pas à l'égard des États membres de l'OMC.

14. Le juge de renvoi constate que la République tchèque et la Communauté européenne sont membres de l'OMC, et sont donc également parties au GATS, depuis le 1er janvier 1995, et que les États membres de la Communauté européenne renoncent à appliquer entre eux une condition de réciprocité analogue à celle visée à l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive. Il ne ferait par conséquent aucun doute que, sur la base de l'article II, paragraphe 1, du GATS, la République tchèque également peut se prévaloir d'un traitement exempt de toute exigence de réciprocité [5].

15. Le juge de renvoi relève par ailleurs que le GATS est une pure convention de droit international qui ne crée de droits et d'obligations qu'entre ses membres, les violations du GATS devant en principe se régler exclusivement en application de l'accord sur le règlement des différends conclu dans le cadre de l'OMC. Toutefois, cela ne signifierait pas, selon le juge de renvoi, que la Communauté européenne et ses institutions ne devraient pas interpréter et appliquer conformément au GATS les actes de droit communautaire dérivé adoptés avant l'adhésion à l'OMC, dont la treizième directive. En effet, les accords, tels que le GATS, conclus conformément aux conditions de l'article 300, paragraphe 7, CE, auquel renvoie expressément l'article 133, paragraphe 3, CE, lieraient les institutions de la Communauté et ses États membres et feraient partie intégrante de l'ordre juridique communautaire.

16. Estimant que la résolution du litige dont il est saisi dépend de la compatibilité de l'article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de l'UStG avec l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive et ayant des doutes sur l'interprétation correcte de cette dernière disposition, le juge de renvoi, décidant de surseoir à statuer, a soumis à la Cour la question suivante:

«L'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive [...] doit-il être interprété de manière restrictive en ce sens que la possibilité qu'ont les États membres, en vertu de cet article, de subordonner le remboursement de la TVA à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le

5 — Cela découlerait également, selon le juge de renvoi, du fait que, si l'article II, paragraphe 2, du GATS a prévu expressément la possibilité d'exclure du champ d'application de l'article II, paragraphe 1, du GATS des mesures contraires à la clause de la nation la plus favorisée, pourvu qu'elles figurent dans l'annexe correspondante de l'accord et qu'elles remplissent les conditions qui y sont indiquées, aucune réserve de ce type n'a été prévue dans cette annexe s'agissant de l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive.

domaine des taxes sur le chiffre d'affaires, ne s'applique pas aux États qui, en tant que parties [au GATS], peuvent se prévaloir de la clause de la nation la plus favorisée prévue par cet Accord (article II, paragraphe 1, du GATS)?»

Analyse juridique

17. Les parties ayant soumis des observations écrites à la Cour en application de l'article 23 de son statut — à savoir les gouvernements chypriote et polonais ainsi que la Commission — s'accordent pour conclure, bien que pour des raisons en partie différentes, que la question préjudicielle doit recevoir une réponse négative [6].

18. Nous sommes également du même avis, pour les raisons que nous allons à présent exposer.

19. Il y a lieu selon nous d'examiner en premier lieu l'argumentation que la Commission a plus largement développée dans ses observations écrites et par laquelle elle fait en substance valoir que l'on ne saurait reconnaître à un opérateur établi dans un État tiers, tel que la requérante à l'époque des faits [7], une position encore plus avantageuse que celle dont jouissent les opérateurs établis à l'intérieur de la Communauté.

20. La Commission fait observer que le régime des remboursements de la TVA aux assujettis non établis dans l'État qui s'applique aux opérateurs établis à l'intérieur de la Communauté conformément à la directive 79/1072/CEE [8] se caractérise par la correspondance de principe, mise en évidence par la Cour dans son arrêt Debouche [9], entre droit à remboursement et droit à déduction de la taxe en amont. La Commission observe que, selon cet arrêt, conformément à la finalité du système des directives sur la TVA, un assujetti bénéficiant d'une exonération et, en conséquence, n'ayant pas droit à déduction de la taxe payée en amont à l'intérieur du pays n'a pas non plus droit au remboursement de la TVA payée dans un autre État membre [10].

21. Une solution analogue devrait a fortiori s'appliquer s'agissant du remboursement de la TVA en amont en faveur d'opérateurs

6 — Le gouvernement polonais invite en tout état de cause la Cour à limiter dans le temps les effets de son arrêt en cas de réponse affirmative à la question préjudicielle.

7 — Comme il est connu, la République tchèque n'est membre de la Communauté européenne que depuis le 1er mai 2004.

8 — Huitième directive du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11).

9 — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-302/93, Rec. p. I-4495).

10 — Arrêt Debouche, précité, point 15.

établis dans des États tiers, et ce également en vertu de l'article 3, paragraphe 2, de la treizième directive qui prévoit que le remboursement visé à l'article 2, paragraphe 1, de cette même directive ne peut être accordé à des conditions plus favorables que celles qui sont appliquées aux assujettis de la Communauté. Selon la Commission, si un opérateur établi dans un État tiers n'y est pas assujetti à la TVA, il ne saurait y faire valoir de droits relatifs à la taxe en amont et ne saurait par conséquent invoquer des droits au remboursement vis-à-vis des autres États membres de la Communauté dans lesquels il aurait éventuellement payé la TVA en amont. Une solution contraire aurait pour effet de faire bénéficier cet opérateur d'un traitement plus favorable que celui applicable aux assujettis établis dans la Communauté.

22. La Commission affirme en outre que «la possibilité de déduire la taxe en amont dans son pays d'origine en tant qu'assujetti constitue précisément une 'exigence de réciprocité' de droit communautaire» et que «les entreprises établies dans d'autres États membres de la Communauté peuvent au demeurant aussi bénéficier du mécanisme de la déduction de la taxe en amont». De là naîtrait une «réciprocité» entre les États membres de la Communauté [11].

23. De l'avis de la Commission, le refus des autorités allemandes de procéder au remboursement sollicité par la requérante n'est pas contraire à la clause de la nation la plus favorisée prévue par le GATS. Ce refus ne désavantagerait pas la requérante, par rapport aux entreprises établies dans la Communauté, mais serait au contraire conforme au système de la TVA communautaire et au principe général d'égalité, en évitant que la requérante — qui, selon la Commission, n'est pas un assujetti au sens de la directive 77/388/CEE [12] — soit placée dans une situation plus avantageuse que celle des entreprises établies dans la Communauté.

24. Or, il nous semble que l'éventuel bien-fondé, en fait comme en droit, de l'argumentation de la Commission présentement examinée — qui se fonde sur la prémisse d'ordre factuel selon laquelle, à l'époque des faits, la requérante n'était pas assujettie à une taxe sur le chiffre d'affaires dans l'État où elle était établie — n'aurait aucune incidence sur le fond de la question préjudicielle, qui est posée en termes de pure interprétation des textes, indépendamment donc des circonstances propres au cas d'espèce.

25. Le problème que cette argumentation semble plutôt soulever est celui de la pertinence de la question préjudicielle aux fins de la décision que le Finanzgericht Köln est appelé à prendre, et donc celui de la recevabilité de cette même question.

11 — Observations écrites de la Commission, point 20 in fine.

12 — Sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

26. En effet, dans l'hypothèse où il s'avérerait en fait que, pendant la période en cause, la requérante n'était assujettie à aucune taxe sur le chiffre d'affaires en République tchèque ou que, bien qu'y étant assujettie, elle ne bénéficiait pas dans cet État de la déduction de la taxe en amont, le fait de revendiquer — sur la base d'une interprétation de l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive conforme à l'article II, paragraphe 1, du GATS — le même traitement que celui dont bénéficient en Allemagne les entreprises communautaires en matière de remboursement de la TVA en amont ne pourrait en aucun cas lui être utile à l'obtention du remboursement demandé.

27. La Commission a selon nous, en effet, décrit de manière exacte, sur la base de l'arrêt Debouche, la réglementation communautaire en matière de remboursement de la TVA aux assujettis établis dans un autre État membre. La Cour a précisé le lien qui existe entre le droit à déduction dans l'État membre d'établissement et le droit à remboursement dans un autre État membre où les dépenses sont effectuées. En effet, elle a jugé qu'un assujetti bénéficiant d'une exonération et, en conséquence, n'ayant pas droit à déduction de la taxe payée en amont dans l'État membre d'établissement n'a pas non plus droit, conformément à la finalité du système de directives sur la TVA, au remboursement de la TVA payée dans un autre État membre [13].

28. Cela étant dit, il n'y a selon nous aucun doute sérieux sur la recevabilité, sous l'angle de la pertinence, pour le litige au principal, de la question préjudicielle posée par le juge de renvoi.

29. À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée par l'article 234 CE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit communautaire, la Cour est, en principe, tenue de statuer [14]. Le rejet d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit communautaire n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal ou encore lorsque le problème est de nature hypothétique ou que la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [15].

13 — Voir en ces termes, rappelant l'arrêt Debouche, précité (point 15), arrêt du 13 juillet 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Rec. p. I-6109, point 23).

14 — Arrêts du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59); du 26 novembre 1998, Bronner (C-7/97, Rec. p. I-7791, point 16), et du 23 novembre 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Rec. p. I-11125, point 15).

15 — Arrêts précités Bosman, point 61; Bronner, point 17, et Asnef-Equifax, point 17.

30. Or, l'argumentation de la Commission présentement examinée ne démontre nullement que nous serions, en l'espèce, en présence de l'un de ces cas de figure.

31. À cet égard, nous observons tout d'abord que la prémisse factuelle qui sert de base à cette argumentation, à savoir que la requérante, à l'époque des faits, n'était pas assujettie à une taxe sur le chiffre d'affaires en République tchèque, est une simple affirmation de la Commission, nullement corroborée par les indications figurant dans la décision de renvoi.

32. Celle-ci ne donne pas d'informations précises sur le régime fiscal en vigueur en République tchèque à l'époque des faits. En page 5, sous cc), de cette décision, il est indiqué que «les taxes facturées à la [requérante] sont également déductibles en tant que taxes en amont [...] dans la mesure où la [requérante] était elle-même redevable des taxes». En page 6, sous bbb), il est ensuite précisé que «[l]a République tchèque a certes perçu, pendant la période de [référence pour le] remboursement, une taxe sur le chiffre d'affaires, mais elle n'octroyait à l'époque aux entreprises nationales aucun remboursement de la taxe en amont»; à quoi s'ajoute en outre la constatation, qui semble essentielle au juge de renvoi, selon laquelle les entreprises allemandes n'ont pas droit en République tchèque à un remboursement analogue de la taxe payée en amont dans cet État.

33. La décision de renvoi ne permet en aucun cas de conclure que la requérante n'ait pas été, à l'époque des faits, assujettie à un impôt sur le chiffre d'affaires en République tchèque. Si le second passage de la décision de renvoi que nous venons de citer au point précédent laisse à penser que la requérante ne pouvait en tout état de cause bénéficier dans cet État de la déduction de la taxe en amont, il n'est pas possible selon nous de considérer que cette circonstance ressort de manière non équivoque, et donc manifeste, de la décision elle-même.

34. Par ailleurs, quand bien même cette circonstance serait confirmée, la question préjudicielle posée par le juge de renvoi n'en perdrait pas nécessairement sa pertinence aux fins de la décision qu'il est appelé à prendre. Il y a lieu, à ce propos, de rappeler que, si l'on s'en tient à ce qui ressort de la décision de renvoi, la décision du Bundesamt für Finanzen ayant refusé le remboursement se fondait simplement sur l'absence de réciprocité au sens de l'article 18, paragraphe 9, sixième phrase, de l'UStG et que le juge de renvoi doute du bien-fondé de cette motivation, ayant des réserves sur la compatibilité de cette disposition avec l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive.

35. Ce qui semble donc intéresser le juge de renvoi est la question de savoir si le Bundesamt für Finanzen pouvait valablement opposer à la requérante l'absence de réciprocité entre la République tchèque et la République fédérale d'Allemagne en ce qui

concerne la reconnaissance, par chaque État, du droit au remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires payée en amont, dans cet État, par des opérateurs établis dans l'autre État, alors que l'Allemagne ne subordonne pas l'octroi de cet avantage aux opérateurs établis dans d'autres États membres de la Communauté à l'existence d'une réciprocité.

36. Il nous semble utile de préciser, étant donné une certaine ambiguïté des considérations de la Commission que nous avons rapportées au point 22 ci-dessus, que l'on ne peut affirmer que le régime juridique élaboré par les directives communautaires en matière de TVA admet que les États membres de la Communauté subordonnent à une condition de réciprocité l'application des normes internes de transposition des dispositions communautaires relatives au remboursement de la TVA aux assujettis établis dans un autre État membre. Le fait que l'une des composantes de ce régime juridique, pour ce qui concerne ce remboursement, réside dans une sorte de reconnaissance réciproque des normes internes régissant l'assujettissement à la taxe et le droit à la déduction de la taxe en amont ne signifie pas pour autant que les États membres sont autorisés à invoquer une condition de réciprocité pour octroyer l'avantage en question. Chaque État membre est tenu d'adapter son droit interne de manière à garantir aux opérateurs établis dans les autres États membres, aux conditions prévues par la réglementation communautaire, le remboursement de la TVA versée en amont sur les transactions effectuées sur son propre territoire, et ce indépendamment du point de savoir si les autres États membres respectent effectivement cette obligation.

37. Dans l'hypothèse où la requérante, pendant la période concernée, aurait été assujettie à une taxe sur le chiffre d'affaires et aurait bénéficié de la déduction de la taxe en amont dans son État d'établissement, une réponse affirmative à la question préjudicielle impliquerait qu'elle aurait droit au remboursement demandé selon des modalités analogues à celles que la République fédérale d'Allemagne appliquerait à l'égard d'un opérateur communautaire se trouvant dans les mêmes conditions.

38. Dans l'hypothèse, en revanche, où la requérante n'aurait pas été, à l'époque, assujettie à une taxe sur le chiffre d'affaires ou n'aurait pas bénéficié en tout cas de la déduction de la taxe en amont dans son État d'établissement, elle ne pourrait certainement obtenir le remboursement demandé en invoquant le traitement communautaire; cependant, une réponse affirmative à la question préjudicielle impliquerait qu'une décision de refus de ce remboursement ne pourrait se fonder sur la motivation mise en avant par le Bundesamt für Finanzen.

39. Même dans cette seconde hypothèse, par conséquent, il n'est pas exclu que, bien que la requérante ne puisse obtenir le remboursement demandé, la question préjudicielle posée par le juge de renvoi puisse néanmoins s'avérer pertinente aux fins de la résolution du litige dont il a été saisi, en particulier dans la perspective d'une éventuelle substitution

des motifs de la décision du Bundesamt für Finanzen [16].

40. Nous considérons donc — étant entendu qu'il appartiendra au juge de renvoi, en cas de réponse affirmative de la Cour à la question préjudicielle, d'établir si la requérante, à l'époque des faits, était assujettie à une taxe sur le chiffre d'affaires en République tchèque et y avait droit à la déduction de la taxe en amont — que l'argumentation de la Commission que nous venons d'examiner non seulement n'a pas d'incidence sur le fond de la question préjudicielle, mais ne démontre pas non plus l'absence manifeste de pertinence de celle-ci aux fins de la décision que le juge de renvoi devra rendre, ni, par conséquent, l'irrecevabilité de cette question conformément à la jurisprudence de la Cour relative à l'article 234 CE.

41. S'agissant du fond de la question préjudicielle, nous considérons tout d'abord sans fondement l'argument soulevé par le gouvernement polonais selon lequel l'article II, paragraphe 1, du GATS n'est pas pertinent dans le cas d'espèce en ce que la règle qui y est consacrée s'applique exclusivement aux prestations de services et non au traitement fiscal qui leur est réservé. Comme l'a justement observé la Commission dans sa réponse à la question écrite que la Cour a posée sur ce point aux parties en cours de procédure, les mesures fiscales n'échappent pas à l'application des dispositions du GATS.

42. À cet égard, nous observons que la définition des mesures relevant du champ d'application du GATS est extrêmement large. Aux termes de son article I, paragraphe 1, le GATS «s'applique aux mesures des Membres qui affectent le commerce des services» [17], étant précisé qu'il convient d'entendre, par «mesures des Membres», en vertu de l'article I, paragraphe 3, sous a), du GATS, les mesures adoptées par des «gouvernements et administrations centraux, régionaux ou locaux» et par des «organismes non gouvernementaux lorsqu'ils exercent des pouvoirs délégués par des gouvernements ou administrations centraux, régionaux ou locaux». En outre, comme l'a relevé la Commission, l'article XXVIII, sous a), du GATS précise que, aux fins de cet accord, «le terme 'mesure' s'entend de toute mesure prise par un Membre, que ce soit sous forme de loi, de réglementation, de règle, de procédure, de décision, de décision administrative, ou sous toute autre forme». Enfin, on trouve des références spécifiques au domaine fiscal dans d'autres dispositions du GATS, telles que les articles XIV, sous d) et e), et XXVIII, sous o).

16 — Il n'est du reste pas inutile de souligner que, comme cela ressort de la décision de renvoi, la requérante n'a pas fondé son recours devant le Finanzgericht Köln sur la clause de la nation la plus favorisée visée à l'article II, paragraphe 1, du GATS, mais il semble au contraire que ce soit le juge de renvoi qui a soulevé d'office la question préjudicielle examinée.

17 — Selon l'Organe d'appel institué au sein de l'OMC, l'utilisation, à l'article I, paragraphe 1, du GATS, du terme «affectent», qui identifie les mesures ayant un «effet» sur le commerce des services, reflète l'intention des auteurs du GATS de donner à cet accord un champ d'application large [rapport WT/DS27/AB/R, «*Communautés européennes — Bananes*», du 25 septembre 1997 (que l'on peut trouver sur le site Internet de l'OMC: www.wto.org), point 220].

43. Nous tenons par ailleurs à signaler un autre aspect, qui n'a été relevé ni dans la décision de renvoi ni dans les observations écrites soumises à la Cour et qui a trait à la «préférence communautaire», en tant que régime dérogatoire à la clause de la nation la plus favorisée visée à l'article II, paragraphe 1, du GATS.

44. Au-delà, en effet, des exemptions spécifiques envisagées par l'article II, paragraphe 2, du GATS, qui doivent être prévues dans une annexe de l'accord lui-même, le GATS prévoit une série de dérogations ultérieures au traitement de la nation la plus favorisée, dont celle ratione personae prévue à l'article V, relatif à l'«Intégration économique».

45. Cet article précise, au paragraphe 1, que le GATS «n'empêchera aucun des Membres d'être partie ou de participer à un accord libéralisant le commerce des services entre deux parties audit accord ou plus», sous réserve qu'un certain nombre de conditions soient respectées: couverture d'un «nombre substantiel de secteurs» [article V, paragraphe 1, sous a)], élimination des mesures discriminatoires et/ou interdiction d'en introduire de nouvelles ou de plus sévères [article V, paragraphe 1, sous b)], objectif de favoriser les échanges entre les parties contractantes et absence d'élévation du niveau général des obstacles au commerce des services dans les secteurs ou sous-secteurs respectifs à l'égard des membres étrangers à l'accord (article V, paragraphe 4).

46. En substance, l'article V ne porte pas atteinte, sous réserve du respect des conditions précitées, aux mesures adoptées sur la base d'accords d'intégration économique — dont le but est typiquement de permettre aux parties contractantes d'atteindre entre elles un niveau de libéralisation supérieur à celui réalisé entre membres de l'OMC — qui seraient autrement incompatibles avec l'obligation de traitement de la nation la plus favorisée visée à l'article II [18].

47. Par conséquent, si et dans la mesure où le traité CE remplit les conditions prévues à l'article V du GATS, un État membre de l'OMC et ne faisant pas partie de la Communauté ne saurait prétendre, sur la base de l'article II, paragraphe 1, du GATS, qu'un prestataire de services établi sur son territoire se voie octroyer par un État membre de la Communauté le même traitement que celui-ci réserve, conformément au droit communautaire, à un prestataire de services établi dans un autre État membre de la Communauté. En pareille hypothèse, il faudrait nécessairement répondre à la question préjudicielle par la négative.

48. Cela étant dit, il ne nous semble pas nécessaire, aux fins de la présente procédure préjudicielle, de vérifier si le traité satisfait effectivement à toutes les conditions précitées, un examen qui peut s'avérer relative-

18 — Rapport du Groupe spécial WT/DS139/R et WT/DS142/R «*Canada — Mesures concernant l'industrie automobile*», du 11 février 2000 (que l'on peut trouver sur le site Internet de l'OMC: www.wto.org), point 10.271.

ment complexe, surtout s'agissant de la condition relative à l'absence d'élévation du niveau général des obstacles au commerce des services à l'égard des membres étrangers à l'accord *dans le domaine du secteur ou sous-secteur concerné.*

49. En effet, à supposer même que l'on puisse conclure que le traité ne remplit pas ces conditions et que, par conséquent, la situation de la requérante se prête en théorie à l'application du traitement communautaire sur la base de l'article II, paragraphe 1, du GATS, il nous semble évident que, en application de la jurisprudence de la Cour concernant les effets des accords de l'OMC sur le plan communautaire interne, la réponse à la question préjudicielle ne peut être que négative.

50. À cet égard, il y a lieu tout d'abord de rappeler, comme l'ont fait les parties ayant présenté des observations écrites, que, selon une jurisprudence constante, compte tenu de leur nature et de leur économie, les accords de l'OMC ne figurent pas en principe parmi les normes au regard desquelles la Cour contrôle la légalité des actes des institutions communautaires [19]. D'autre part, pour les mêmes raisons, la Cour considère que les dispositions des accords de l'OMC ne sont pas de nature à créer pour les particuliers des droits dont ceux-ci peuvent se prévaloir directement devant le juge en vertu du droit communautaire [20].

51. Ce n'est que dans l'hypothèse où la Communauté a entendu donner exécution à une obligation particulière assumée dans le cadre de l'OMC, ou dans l'occurrence où l'acte communautaire renvoie expressément à des dispositions précises des accords OMC, qu'il appartient à la Cour de contrôler la légalité de l'acte communautaire en cause au regard des règles de l'OMC [21].

52. Relevant qu'en l'occurrence la Communauté n'a pas entendu donner exécution à une obligation particulière assumée dans le cadre de l'OMC et que la treizième directive ne renvoie pas expressément à des dispositions précises des accords OMC, les gouvernements chypriote et polonais considèrent que la jurisprudence mentionnée au point 50 ci-dessus implique une réponse négative à la question préjudicielle posée par le Finanzgericht Köln.

53. Il y a lieu néanmoins de souligner qu'en l'espèce l'article II, paragraphe 1, du GATS n'est pas invoqué pour contester la validité

19 — Arrêts du 23 novembre 1999, Portugal/Conseil (C-149/96, Rec. p. I-8395, point 47), et du 14 décembre 2000, Dior e.a. (C-300/98 et C-392/98, Rec. p. I-11307, point 43); ordonnance du 2 mai 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft (C-307/99, Rec. p. I-3159, point 24), et arrêt du 1er mars 2005, Van Parys (C-377/02, Rec. p. I-1465, point 39).

20 — Arrêt Dior e.a., précité, point 44, et ordonnance OGT Fruchthandelsgesellschaft, précitée, point 25.

21 — Arrêts précités Portugal/Conseil, point 49, et Van Parys, point 40.

de l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive. Comme le fait justement observer la Commission, la question préjudicielle ne porte pas sur un éventuel effet direct [22] de la clause de la nation la plus favorisée, prévue par le GATS, mais sur l'interprétation, conforme au droit de l'OMC, de la clause de réciprocité en matière de remboursement de la taxe en amont prévue par la treizième directive [23].

54. À cet égard, c'est à juste titre que le juge de renvoi rappelle que les accords internationaux conclus, comme le GATS, conformément aux conditions mentionnées à l'article 228 du traité CE (devenu article 300 CE) lient, en vertu du paragraphe 7 de ce même article, les institutions de la Communauté et les États membres.

55. Or, selon la Cour, la primauté des accords internationaux conclus par la Communauté sur les textes de droit communautaire dérivé commande d'interpréter ces derniers, dans la mesure du possible, en conformité avec ces accords [24].

56. Cette position de la Cour est confirmée et renforcée par les arrêts dans lesquels, tout en rappelant la jurisprudence que nous avons évoquée au point 50 ci-dessus, elle a établi que, dans un domaine auquel s'applique l'accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce (ci-après l'«accord ADPIC») — qui constitue l'annexe 1 C de l'accord instituant l'OMC — et dans lequel la Communauté a déjà légiféré, comme c'est le cas de celui de la marque, les autorités judiciaires des États membres sont tenues en vertu du droit communautaire, lorsqu'elles sont appelées à appliquer leurs règles nationales en vue d'ordonner des mesures provisoires pour la protection des droits relevant d'un tel domaine, de le faire dans la mesure du

22 — Tout comme la Commission dans ses observations écrites, nous utilisons l'expression «effet direct» au sens large, en visant, outre l'effet (ou l'invocabilité) «de substitution» — c'est-à-dire l'aptitude de la disposition de l'accord international, en tant que source de droits et d'obligations, à être appliquée au cas d'espèce concret à la place de la norme contraire (de droit communautaire dérivé ou de droit national) autrement applicable —, également l'effet (ou l'invocabilité) d'«exclusion», c'est-à-dire l'aptitude de cette disposition, en tant que paramètre de légalité, à empêcher l'effet de cette norme, sans toutefois s'y substituer. Sur cette distinction conceptuelle entre l'invocabilité de substitution et l'invocabilité d'exclusion, dans le contexte toutefois des rapports entre directives communautaires et normes de droit interne des États membres, nous renvoyons aux conclusions des avocats généraux Saggio, dans l'affaire Océano Grupo Editorial et Salvat Editores (arrêt du 27 juin 2000, C-240/98 à C-244/98, Rec. p. I-4941, points 37 à 39), et Léger, dans l'affaire Linster (arrêt du 19 septembre 2000, C-287/98, Rec. p. I-6917, points 55 à 77).

23 — Nous relevons en tout état cause que la treizième directive est antérieure aux accords OMC (conclus en 1994) et n'a jamais été modifiée. C'est pourquoi elle ne renvoie pas expressément à des dispositions précises de ces accords et la Communauté ne pouvait non plus avoir pour intention, avec cette directive, de donner exécution à une obligation particulière assumée dans le cadre de l'OMC. Nous ajoutons en outre que le texte de ladite directive ne permet pas non plus de considérer que, en l'adoptant, la Communauté avait pour intention de donner exécution à une obligation particulière découlant de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (ci-après le «GATT») datant de 1947, lequel, du reste, ne recouvrait pas le secteur des services.

24 — Arrêt du 10 septembre 1996, Commission/Allemagne (C-61/94, Rec. p. I-3989, point 52). Déjà dans l'arrêt du 24 novembre 1992, Poulsen et Diva Navigation (C-286/90, Rec. p. I-6019, points 9 et 11), la Cour, partant du principe que les compétences de la Communauté devaient s'exercer dans le respect du droit international, avait affirmé que l'article 6 du règlement (CEE) n° 3094/86 du Conseil, du 7 octobre 1986, prévoyant certaines mesures techniques de conservation des ressources de pêche (JO 1982, L 288, p. 1), devait être interprété, et son champ d'application circonscrit, à la lumière des règles pertinentes du droit international de la mer, dont celles de la Convention pour la conservation du saumon dans l'Atlantique Nord (JO L 378, p. 25), conclue par la Communauté en 1982. En outre, dans les arrêts du 17 octobre 1995, Werner (C-70/94, Rec. p. I-3189, point 23) et Leifer e.a. (C-83/94, Rec. p. I-3231, point 24), la Cour avait fait référence à l'article XI du GATT, le considérant «pertinent aux fins d'une interprétation d'un instrument communautaire régissant le commerce international».

possible à la lumière du texte et de la finalité de l'article 50 de l'accord ADPIC [25].

57. Par conséquent, à l'inverse de ce qu'estiment les gouvernements chypriote et polonais, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'absence d'effet direct des accords OMC n'exclut pas l'obligation, pour les juges communautaires et nationaux, d'interpréter les normes communautaires de droit dérivé dans la mesure du possible en conformité avec les dispositions de ces accords.

58. Cette obligation, toutefois, comme l'a relevé à juste titre la Commission, est limitée à «la mesure du possible». Cela signifie que la norme communautaire à interpréter doit être ouverte à plusieurs interprétations possibles. Lorsque, en revanche, sa signification est sans équivoque et contraire à la portée de la disposition, de rang supérieur, de l'accord international, elle ne sera pas susceptible d'interprétation conforme à cette dernière, car ce n'est qu'en l'interprétant contra legem, ce qui équivaut à réduire à néant son contenu normatif, qu'il est possible de parvenir à un résultat conforme à l'accord. Une telle neutralisation de la norme communautaire par respect de la disposition de l'accord international présuppose toutefois que cette dernière déploie un certain effet direct, au moins d'«exclusion» [26], dans l'ordre communautaire, un effet que, en application de la jurisprudence évoquée aux points 50 et 51 ci-dessus, on ne saurait toutefois reconnaître dans le cas d'espèce.

59. Or, il nous semble que l'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive ne laisse place à aucun doute en termes d'interprétation quant à l'identification des États tiers vis-à-vis desquels les États membres de la Communauté sont autorisés à faire valoir la condition de réciprocité aux fins du remboursement, au sens du paragraphe 1 de ce même article, de la TVA versée en amont par un assujetti non établi sur le territoire de la Communauté. La disposition en question fait clairement et indistinctement référence à tous les États tiers, sans laisser envisager de possibles exclusions.

60. L'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive, compte tenu de son libellé dépourvu de toute ambiguïté, ne se prête donc pas, selon nous, à une interprétation restrictive telle que celle exposée dans la question préjudicielle.

25 — Arrêts Dior e.a., précité, point 47, et du 16 novembre 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Rec. p. I-10989, point 55).

26 — Voir note 22, ci-dessus.

Conclusion

61. À la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre à la question posée par le Finanzgericht Köln dans les termes suivants:

«L'article 2, paragraphe 2, de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté, doit être interprété en ce sens que la faculté qu'ont les États membres, en vertu de cet article, de subordonner le remboursement de la TVA payée en amont par des assujettis non établis sur le territoire de la Communauté à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires peut être exercée à l'égard de tous les États tiers, y compris ceux qui, en tant que parties à l'accord général sur le commerce des services, peuvent se prévaloir de la clause de la nation la plus favorisée prévue à l'article II, paragraphe 1, de cet accord.»