CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PAOLO MENGOZZI apresentadas em 15 de Fevereiro de 2007 [1]

1. Com o presente reenvio prejudicial, o Finanzgericht Köln (Alemanha) pede ao Tribunal de Justiça que interprete o artigo 2.°, n.° 2, da Décima Terceira Directiva 86/560/ /CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (a seguir «Décima Terceira Directiva») [2].

2. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, substancialmente, se a referida disposição deve ser interpretada no sentido de que a possibilidade que a directiva atribui aos Estados-Membros de fazer depender o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade da concessão de vantagens comparáveis por parte dos países terceiros, no âmbito do imposto sobre o volume de negócios, não é aplicável aos Estados que, na qualidade de partes contratantes do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (em inglês General Agreement on Trade in Services; a seguir «GATS»), podem recorrer à cláusula de nação mais favorecida, prevista no artigo II, n.° 1, do GATS.

3. Esta questão é suscitada no âmbito de um recurso interposto por uma empresa com sede na República Checa, a Řízení letového provozu ČR s.p. (a seguir «recorrente»), contra o Bundesamt für Finanzen (Administração Fiscal Federal), relativo à legalidade da confirmação, por esta, do indeferimento de um pedido da recorrente destinado a obter o reembolso do IVA que pagou em 2002, na Alemanha, por prestações de serviços de que beneficiou no território alemão.

Enquadramento jurídico

4. Por decisão de 22 de Dezembro de 1994 [3], o Conselho aprovou, em nome da Comuni-

1 — Língua original: italiano.

2 — JO L 326, p. 40.

3 — Decisão 94/800/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994, relativa à celebração, em nome da Comunidade Europeia e em relação às matérias da sua competência, dos acordos resultantes das negociações multilaterais do Uruguay Round (1986-1994) (JO L 336, p. 1).

dade e em relação às matérias da sua competência, em particular, o Acordo que institui a Organização Mundial do Comércio (a seguir «OMC»), e os acordos dos anexos 1, 2 e 3 do referido acordo, entre os quais figura, como anexo 1B, o GATS.

5. O artigo II do GATS, intitulado «Tratamento da nação mais favorecida», no n.º 1, dispõe o seguinte:

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

6. O artigo 2.º da Décima Terceira Directiva estabelece o seguinte:

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

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

[...]»

7. O § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da Umsatzsteuergesetz 1999 (lei alemã de 1999, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «UStG») [4], dispõe:

«Ao empresário que não tem sede no território comunitário só será reembolsado o imposto pago se no país no qual a empresa tem a sua sede não for cobrado imposto sobre o valor acrescentado ou impostos

4 — BGBl 1999, I, p. 1270.

equivalentes ou, no caso de o ser, se este for devolvido às empresas com sede no território nacional.»

Processo principal e questão prejudicial

8. A recorrente é uma empresa checa que presta serviços no sector da segurança da navegação aérea no espaço aéreo sobre o território da República Checa. Além disso, proporciona cursos de voo, que têm lugar exclusivamente no referido território.

9. Em 2002, no âmbito desta última actividade, seguiu treinos em simuladores de voo e outros cursos de formação realizados na Alemanha por empresas alemãs, prestações estas sujeitas a IVA neste Estado. Tendo pago o IVA sobre as mesmas prestações, a recorrente requereu o respectivo reembolso, no valor de 29 013,60 euros, correspondente ao período entre Janeiro e Dezembro de 2002, por requerimento que deu entrada no Bundesamt für Finanzen em 7 de Julho de 2003.

10. Por decisão de 12 de Fevereiro de 2004, a recorrida indeferiu o pedido, ao considerar que, no caso, não estava preenchido o requisito de reciprocidade, na acepção do § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da UStG. Além disso, por decisão de 27 de Abril de 2004, também indeferiu com o mesmo fundamento a reclamação apresentada pela recorrente da primeira decisão.

11. Em 5 de Maio de 2004, a recorrente interpôs então recurso para o Finanzgericht Köln.

12. Na decisão de reenvio, sublinha-se que o reembolso do imposto pago pela recorrente na Alemanha está excluído pelo direito nacional por força do § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da UStG. O órgão jurisdicional de reenvio observa que, no período a que se refere o reembolso, a República Checa cobrava um imposto sobre o volume de negócios, mas não reembolsava as empresas alemãs dos impostos pagos.

13. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio duvida que o § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da UStG, seja compatível com o disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, em que a primeira disposição se baseia, respeitando o seu teor literal. O referido órgão jurisdicional questiona-se se o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva não deve ser interpretado restritivamente, no que respeita aos Estados-Membros da OMC e, por isso, partes contratantes do GATS, em conformidade

com a cláusula da nação mais favorecida prevista no artigo II, n.º 1, do GATS; isto é, se se deve entender, devido a esta última disposição, que a possibilidade aberta pelo artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva de fazer depender o reembolso de impostos pagos do requisito de reciprocidade não é de aplicar relativamente aos Estados membros da OMC.

14. O órgão jurisdicional de reenvio observa que a República Checa e a Comunidade Europeia são membros da OMC e, portanto, partes contratantes do GATS, desde 1 de Janeiro de 1995, e que os Estados-Membros da Comunidade Europeia renunciam à aplicação entre si de uma condição de reciprocidade análoga à prevista pelo artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva. Não há, pois, dúvidas de que também a República Checa, com base no artigo II, n.º 1, do GATS, pode pretender um tratamento que prescinda da cláusula de reciprocidade [5].

15. O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, aliás, que o GATS é um acordo puramente de direito internacional, que institui direitos e obrigações só entre os seus membros, e que as violações do mesmo devem, em princípio, ser apreciadas com base no acordo a que se chegou no âmbito da OMC sobre as regras e processos para a resolução dos litígios. Isto não significa, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, que a Comunidade Europeia e as suas instituições não devam interpretar e aplicar os actos jurídicos de direito comunitário derivado adoptados antes da entrada para a OMC, designadamente a Décima Terceira Directiva, em conformidade com o GATS. Com efeito, acordos, como o GATS, celebrados em obediência aos requisitos do artigo 300.º, n.º 7, CE, para o qual o artigo 133.º, n.º 3, CE, expressamente remete, são vinculativos para os órgãos da Comunidade e para os Estados-Membros e constituem parte integrante da ordem jurídica comunitária.

16. Considerando que a solução do litígio depende da compatibilidade do § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da UStG com o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, e tendo dúvidas sobre a correcta interpretação desta última disposição, o órgão jurisdicional de reenvio, suspendeu a instância, e colocou ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

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

5 — Isto deduz-se, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, também do facto de, apesar de o artigo II, n.º 2, do GATS prever expressamente a possibilidade de excluir do âmbito de aplicação do n.º 1 do mesmo artigo medidas incompatíveis com a cláusula da nação mais favorecida por essas medidas estarem incluídas no correspondente anexo do acordo e satisfazerem os requisitos aí definidos, não ter sido estabelecida nenhuma reserva deste tipo, no referido anexo, no artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva.

tado por parte de países terceiros não diz respeito aos Estados que, na qualidade de partes contratantes do [GATS], podem recorrer à cláusula da nação mais favorecida?»

Apreciação jurídica

17. As partes que, ao abrigo do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas — ou seja, os Governos cipriota e polaco, bem como a Comissão — concordam, embora com fundamentos em parte distintos, que a questão prejudicial deve ter resposta negativa [6].

18. Sou também desta opinião, pelas razões que apresentarei a seguir.

19. Parece-me oportuno analisar, em primeiro lugar, a argumentação sobre que a Comissão se pronunciou mais amplamente nas alegações escritas, e com a qual substancialmente sustenta a exigência de não reconhecimento, a um operador estabelecido num Estado terceiro, como a recorrente à época dos factos [7], de uma posição mais vantajosa do que a que gozam os operadores estabelecidos no interior da Comunidade.

20. A Comissão observa que o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado que se aplica aos operadores estabelecidos no interior da Comunidade em conformidade com a Directiva 79/1072/CEE [8] é distinto da equivalência de princípio, evidenciada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Debouche [9], entre o direito ao reembolso e o direito à dedução do imposto pago. A Comissão observa que, segundo o referido acórdão, atenta a finalidade do sistema das directivas IVA um sujeito passivo que beneficie de uma isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago no interior do país, também não tem direito ao reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro [10].

21. Solução idêntica deveria aplicar-se, *a fortiori*, quanto ao reembolso do IVA pago a operadores estabelecidos em Estados ter-

6 — O Governo polaco convida, porém, o Tribunal de Justiça a limitar no tempo os efeitos do acórdão se responder afirmativamente à questão prejudicial.

7 — Como é sabido, a República Checa só é membro da Comunidade Europeia desde 1 de Maio de 2004.

8 — Oitava Directiva do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

9 — Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-302/93, Colect., p. I-4495).

10 — Acórdão Debouche, já referido, n.º 15.

ceiros, também por força do artigo 3.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, segundo o qual o reembolso previsto no seu artigo 2.º, n.º 1, não pode ser concedido em condições mais favoráveis o que as aplicadas aos sujeitos da Comunidade. Segundo a Comissão, se um operador estabelecido num Estado terceiro não estiver sujeito a IVA nesse Estado, não pode invocar direitos relativos ao imposto pago, e, por isso, não deveria também poder invocar sequer direitos ao reembolso a Estados-Membros da Comunidade nos quais eventualmente tenha pago IVA. Uma solução contrária acabaria por fazer beneficiar o referido operador de um tratamento mais favorável do que o aplicável aos sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade.

22. A Comissão afirma, ainda, que «a possibilidade de deduzir o imposto pago no próprio país de origem na qualidade de sujeito passivo constitui precisamente uma 'exigência de reciprocidade' de direito comunitário» e que «de resto, as empresas estabelecidas noutros Estados-Membros da Comunidade podem também beneficiar do mecanismo da dedução do imposto». Daí resulta «uma reciprocidade» entre os Estados-Membros da Comunidade [11].

23. Segundo a Comissão, a recusa das autoridades alemãs de procederem ao reembolso pedido pela recorrente não é contrária à cláusula da nação mais favorecida prevista pelo GATS. Esta recusa não prejudica a recorrente relativamente às empresas estabelecidas na Comunidade, sendo antes conforme ao sistema do IVA comunitário e ao princípio geral de igualdade, na medida em que evita colocar a recorrente — que, segundo a Comissão, não é um sujeito passivo, na acepção da Directiva 77/388/CEE [12] — numa situação mais vantajosa do que a das empresas estabelecidas na Comunidade.

24. Pois bem, parece-me que o eventual fundamento, de facto e de direito, da argumentação da Comissão em análise — o qual assenta no pressuposto, de ordem factual, de que, à época dos factos, a recorrente não estava sujeita a um imposto sobre o volume de negócios no Estado em que estava estabelecida — não tem qualquer incidência sobre o mérito da questão prejudicial, que está formulada em termos de mera interpretação dos textos, logo, prescinde das circunstâncias que caracterizam o caso vertente.

25. O problema que a referida argumentação parece suscitar é o da relevância da questão prejudicial para efeitos da decisão que deve ser tomada pelo Finanzgericht Köln e, portanto, da admissibilidade da mesma questão.

11 — Observações escritas da Comissão, n.º 20, parte final.

12 — Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

26. Se, efectivamente, no período considerado, a recorrente não estava sujeita a imposto sobre o volume de negócios na República Checa ou, apesar de estar, não beneficiava no referido Estado, da dedução do imposto pago, a invocação que faz — por força de uma interpretação do artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva conforme com o artigo II, n.º 1, do GATS — do mesmo tratamento que a República Federal da Alemanha garante, em matéria de reembolso do IVA pago, às empresas comunitárias não poderia, em caso algum, permitir-lhe obter o reembolso pedido.

27. A reconstrução da legislação comunitária em matéria de reembolso do IVA aos sujeitos passivos residentes noutro Estado-Membro da Comunidade efectuada pela Comissão, baseada no acórdão Debouche, parece-me, de facto, correcta. O Tribunal de Justiça precisou a relação existente entre o direito à dedução no Estado-Membro de estabelecimento e o direito ao reembolso no Estado-Membro em que as despesas são efectuadas. Com efeito, considerou que um sujeito passivo que beneficie de isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante no Estado-Membro de estabelecimento também não tem, atenta a finalidade do sistema da directiva sobre o IVA, direito ao reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro [13].

28. No entanto, dito isto, considero que não devem alimentar-se dúvidas sérias sobre a admissibilidade, quanto à importância para o tribunal *a quo*, da questão prejudicial colocada.

29. A este propósito, recorde-se que, em conformidade com jurisprudência assente, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 234.º CE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, quando as questões colocadas sejam relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir [14]. O indeferimento de um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível quando se verifique de forma manifesta que a interpretação solicitada do direito comunitário não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal ou quando o problema é de natureza hipotética e o Tribunal de Justiça não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas [15].

13 — Neste sentido, invocando o acórdão Debouche, já referido, n.º 15, acórdão de 13 de Julho de 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Colect., p. I-6109, n.º 23).

14 — Acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman e o. (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59); de 26 de Novembro de 1998, Bronner (C-7/97, Colect., p. I-7791, n.º 16); e de 23 de Novembro de 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Colect., p. I-11125, n.º 15).

15 — Acórdãos já referidos Bosman e o., n.º 61, Bronner, n.º 17, e Asnef-Equifax, n.º 17.

30. Pois bem, a argumentação da Comissão ora em análise não demonstra que ocorra uma das referidas situações no caso vertente.

31. A este respeito, observe-se, em primeiro lugar, que o pressuposto factual em que assenta a referida argumentação, isto é, a circunstância de a recorrente, à época dos factos, não estar sujeita a um imposto sobre o volume de negócios na República Checa, é simplesmente afirmado pela Comissão, mas não é corroborado pelas informações constantes da decisão de reenvio.

32. Esta última não contém informações precisas sobre o regime fiscal vigente na República Checa à época dos factos. Na página 5, alínea cc), da decisão, refere-se que «[o]s impostos contabilizados nas facturas apresentadas à requerente são, por fim, igualmente dedutíveis como impostos anteriormente pagos [...], pois a recorrente era ela própria, devedora do imposto». Depois, na página 6, alínea bbb), sublinha-se que «[a] República Checa cobrou, de facto, no período a que se refere o reembolso, um imposto sobre o valor acrescentado, mas não devolveu às empresas com sede no território nacional durante esse período os impostos pagos»; e acrescenta-se ainda a declaração, que se afigura essencial ao órgão jurisdicional de reenvio, de que não é concedido às empresas alemãs um reembolso análogo do imposto pago na República Checa.

33. Da decisão de reenvio não decorre de modo algum que a recorrente, à época dos factos, não estava sujeita a um imposto sobre o volume de negócios na República Checa. Apesar de o segundo dos excertos da decisão que transcrevi no número anterior parecer sugerir que, de qualquer modo, a recorrente não podia beneficiar no referido Estado da dedução do imposto anteriormente pago, não me parece que se possa considerar que esta circunstância decorre de modo inequívoco e, portanto, manifesto, da própria decisão.

34. Aliás, ainda que tal circunstância fosse comprovada, a questão prejudicial colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio não perderia, por isso, necessariamente relevo, para efeitos da decisão que aquele tem de adoptar. Cabe, a propósito, recordar que, considerando o que resulta da decisão de reenvio, a decisão de indeferimento do reembolso tomada pelo Bundesamt für Finanzen baseava-se simplesmente na ausência de reciprocidade na acepção do § 18, n.º 9, sexto parágrafo, da UStG e nas dúvidas que o órgão jurisdicional de reenvio tem quanto à correcção de tal fundamentação por ter dúvidas sobre a compatibilidade desta disposição com o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva.

35. Portanto, o que parece interessar ao órgão jurisdicional de reenvio é saber se o Bundesamt für Finanzen podia validamente opor à recorrente a falta de reciprocidade entre a República Checa e a Alemanha, quanto à previsão, por parte de cada um dos Estados, do direito ao reembolso do

imposto sobre o volume de negócios pago anteriormente no referido Estado por operadores estabelecidos no outro Estado, quando a Alemanha não subordina à existência de reciprocidade a concessão desse benefício a operadores estabelecidos noutros Estados-Membros da Comunidade.

36. Parece-me útil especificar, devido a uma certa ambiguidade das considerações da Comissão que referi no n.º 22, *supra*, que não pode afirmar-se que o sistema normativo traçado pelas directivas comunitárias em matéria de IVA admita que os Estados-Membros da Comunidade subordinam a um requisito de reciprocidade a aplicação das normas internas que transpõem as disposições comunitárias relativas ao reembolso do IVA aos sujeitos passivos residentes noutro Estado-Membro. O facto de uma componente do referido sistema normativo, no que concerne ao referido reembolso, ser representada por uma espécie de reconhecimento recíproco das legislações internas que regulam a sujeição a imposto e o direito à dedução do imposto pago anteriormente não quer dizer, de modo algum, que é permitido aos Estados-Membros invocarem um requisito de reciprocidade na concessão do benefício em questão. Cada Estado-Membro é obrigado a adequar o seu direito interno de modo a assegurar aos operadores estabelecidos nos outros Estados-Membros, nas condições previstas pela legislação comunitária, o reembolso do IVA pago anteriormente sobre transacções realizadas no seu território, e a prescindir do efectivo cumprimento desta obrigação por parte dos outros Estados-Membros.

37. No caso de a recorrente, no período considerado, ter estado sujeita ai imposto sobre o volume de negócios e ter beneficiado da dedução do imposto pago no seu Estado de estabelecimento, uma resposta afirmativa à questão prejudicial implicaria o seu direito ao reembolso pedido de forma análoga à prática Alemanha relativamente a um operador comunitário que se encontrasse nas mesmas condições.

38. Diversamente, no caso de a recorrente, na época pertinente, não ter estado sujeita a imposto sobre o volume de negócios ou não ter beneficiado da dedução do imposto pago no seu Estado de estabelecimento, não poderá certamente obter o reembolso pedido invocando o tratamento comunitário; mas, uma resposta afirmativa à questão prejudicial implica que uma decisão de indeferimento deste reembolso não pode basear-se na fundamentação invocada pelo Bundesamt für Finanzen.

39. Consequentemente, mesmo nesta segunda hipótese, não se exclui de modo algum que, ainda que a recorrente não possa obter o reembolso requerido, a questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio possa ser relevante para a resolução do litígio, em particular na perspectiva de uma eventual substituição dos

fundamentos da decisão do Bundesamt für Finanzen [16].

40. Considero, portanto — sendo certo que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, em caso de resposta afirmativa por parte do Tribunal de Justiça à questão prejudicial, verificar se a recorrente, à época dos factos, estava sujeita ao imposto sobre o volume de negócios na República Checa e tinha, nesse Estado, direito à dedução do imposto pago — que a argumentação da Comissão que acabei de analisar não só não incide sobre o mérito da questão prejudicial, como também não demonstra a manifesta irrelevância desta para efeitos da decisão a proferir pelo órgão jurisdicional de reenvio, nem, consequentemente, a inadmissibilidade da própria questão, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 234.º CE.

41. Passando ao mérito da questão prejudicial, considero, antes de mais, infundado o argumento invocado pelo Governo polaco segundo o qual o artigo II, n.º 1, do GATS não é pertinente no presente caso na medida em que a norma que ele consagra é exclusivamente aplicável às prestações de serviços e não ao tratamento fiscal que lhes está reservado. Como acertadamente observou a Comissão na sua resposta à questão escrita que sobre este ponto o Tribunal de Justiça colocou às partes durante o processo, as medidas de carácter fiscal não são subtraídas à aplicação das disposições do GATS.

42. A este respeito, observe-se que a definição das medidas que recaem no âmbito de aplicação do GATS é extremamente vasta. Segundo o disposto no artigo I, n.º 1, o GATS, «é aplicável às medidas tomadas pelos Membros que afectem o comércio de serviços» [17], sendo que, por «medidas tomadas pelos Membros» deve entender-se, segundo o artigo I, n.º 3, alínea a), do GATS, medidas adoptadas por «Administrações e autoridades públicas centrais, regionais ou locais» e por «Organismos não governamentais no exercício dos poderes delegados pelas administrações ou autoridades públicas centrais, regionais ou locais». Além disso, como realçou a Comissão, o artigo XXVIII, alínea a), do GATS especifica que, para efeitos do disposto no mesmo acordo, «[e]ntende-se por 'medida' qualquer medida tomada por um Membro, sob a forma de lei, regulamentação, regra, procedimento, decisão, acção administrativa ou sob qualquer outra forma». Finalmente, outras disposições, como os artigos XIV, alíneas d) e e), e XXVIII, alínea o), contêm referências específicas à matéria fiscal.

16 — Aliás, não é inútil sublinhar que, como resulta da decisão de reenvio, a recorrente não fundou o seu recurso perante o Finanzgericht Köln na cláusula da nação mais favorecida prevista no artigo II, n.º 1, do GATS, mas parece ter sido o órgão jurisdicional de reenvio a suscitar oficiosamente a questão prejudicial em apreço.

17 — Segundo o Órgão de Recurso criado no seio da OMC, a utilização, no artigo I, n.º 1, do GATS, da expressão «afectem», a qual identifica medidas que têm «um efeito» sobre o comércio de serviços, reflecte a intenção dos autores de darem a este acordo um âmbito de aplicação amplo: [relatório WT/DS27/AB/R, «*European Communities — Bananas*», de 25 de Setembro de 1997 (disponível no sítio internet da OMC: www.wto.org), n.º 220].

43. Tenho, aliás, que assinalar um outro aspecto, que não foi sublinhado na decisão de reenvio nem nas observações escritas submetidas ao Tribunal de Justiça, e que se prende com a denominada «preferência comunitária» como regime derrogatório da cláusula da nação mais favorecida prevista no artigo II, n.º 1, do GATS.

44. Com efeito, para além das isenções específicas consagradas no artigo II, n.º 2, do GATS, que devem estar previstas no correspondente anexo ao próprio acordo, o GATS prevê uma série de derrogações ao tratamento da nação mais favorecida, entre as quais a *ratione personae*, prevista no artigo V, relativo à «Integração económica».

45. O referido artigo, no n.º 1, especifica que o GATS «não impedirá que qualquer dos seus Membros seja parte ou subscreva um acordo de liberalização do comércio de serviços entre as partes nesse acordo», desde que seja respeitado um certo número de condições: «cobertura sectorial significativa» [artigo V, n.º 1, alínea a)], eliminação de medidas discriminatórias e/ou proibição de introdução de novas ou mais severas [artigo V, n.º 1, alínea b)], objectivo de promover o comércio entre as partes no acordo e não o aumento do nível global de obstáculos ao comércio de serviços nos respectivos sectores ou subsectores, por comparação com as relações aplicáveis aos membros estranhos ao acordo (artigo V, n.º 4).

46. Substancialmente, o artigo V legitima, nas condições referidas, medidas adoptadas por força de acordos de integração económica — tipicamente destinados a permitir que as partes contratantes alcancem entre si um grau de liberalização superior ao obtido entre os membros da OMC — que, de outro modo, seriam incompatíveis com a obrigação do tratamento da nação mais favorecida, constante do artigo II [18].

47. Portanto, se e enquanto o Tratado CE preenche as condições estabelecidas no artigo V do GATS, um Estado que seja membro da OMC e não da Comunidade não pode pretender, invocando o artigo II, n.º 1, do GATS, que a um prestador de serviços estabelecido no seu território seja acordado por um Estado-Membro da Comunidade o mesmo tratamento que este reserva, de acordo com o direito comunitário, a um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro da Comunidade. Em tais circunstâncias, não pode deixar de se dar resposta negativa à questão prejudicial.

48. Assim, para efeitos do presente processo prejudicial, não considero necessário verificar se o Tratado CE satisfaz efectivamente todas as condições referidas, exame que pode apresentar uma certa complexidade sobre-

18 — Relatório do Painel WT/DS139/R e WT/DS142/R, «*Canada — Certain Mesures Affecting the Automotive Industry*», de 11 de Fevereiro de 2000 (disponível no sítio internet da OMC: www.wto.org), n.º 10.271.

tudo em relação ao requisito relativo ao não aumento, relativamente a membros externos ao acordo, do nível geral dos obstáculos *ao comércio de serviços no âmbito do sector ou subsector interessado.*

49. Com efeito, ainda que presumindo que se possa concluir no sentido de que o Tratado CE não cumpre os referidos requisitos, e que, consequentemente, a situação da recorrente se presta, em teoria, à aplicação do tratamento comunitário por força do artigo II, n.º 1, do GATS, parece-me evidente que, em aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos efeitos dos acordos OMC no plano interno comunitário, não se pode deixar de dar resposta negativa à questão prejudicial.

50. Sobre o assunto, recorde-se, em primeiro lugar, como fizeram todas as partes que apresentaram observações escritas, que, é jurisprudência constante que os acordos OMC, tendo em atenção a sua natureza e a sua economia, não figuram, em princípio, entre as normas à luz das quais o Tribunal de Justiça deve fiscalizar a legalidade dos actos das instituições comunitárias [19]. Por outro lado, pelas mesmas razões, o Tribunal de Justiça entendeu que as disposições dos acordos OMC não são susceptíveis de criar, para os particulares, direitos que estes possam invocar directamente num tribunal por força do direito comunitário [20].

51. Só no caso de a Comunidade ter decidido dar cumprimento a uma obrigação particular assumida no quadro da OMC ou no caso de o acto comunitário remeter, expressamente, para disposições precisas dos acordos OMC é que compete ao Tribunal de Justiça fiscalizar a legalidade do acto comunitário em causa à luz das regras da OMC [21].

52. Sublinhando que, no caso vertente, a Comunidade não decidiu dar cumprimento a uma obrigação particular assumida no quadro da OMC e que a Décima Terceira Directiva não remete, expressamente, para disposições precisas dos acordos OMC, os Governos cipriota e polaco consideram que a jurisprudência referida no n.º 50, *supra* implica uma resposta negativa à questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht Köln.

53. Cumpre todavia realçar que, no caso em apreço, o artigo II, n.º 1, do GATS não é invocado para contestar a validade do

19 — Acórdãos de 23 de Novembro de 1999, Portugal/Conselho (C-149/96, Colect., p. I-8395, n.º 47), e de 14 de Dezembro de 2000, Dior e o. (C-300/98 e C-392/98, Colect., p. I-11307, n.º 43); despacho de 2 de Maio de 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft (C-307/99, Colect., I-3159, n.º 24), e acórdão de 1 de Março de 2005, Van Parys (C-377/02, Colect., p. I-1465, n.º 39).

20 — Acórdão Dior e o., já referido, n.º 44, e despacho OGT Fruchthandelsgesellschaft, já referido, n.º 25.

21 — Acórdãos, já referidos, Portugal/Conselho, n.º 49, e Van Parys, n.º 40.

artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva. Como a Comissão justamente observa, a questão prejudicial não incide sobre o eventual efeito directo [22] da cláusula da nação mais favorecida consagrada pelo GATS, mas sobre a interpretação, conforme ao direito da OMC, da cláusula de reciprocidade em matéria de reembolso do imposto pago, prevista pela Décima Terceira Directiva [23].

54. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio recorda, com razão, que os acordos internacionais como o GATS, celebrados nas condições definidas no artigo 228.º do Tratado CE (actual artigo 300.º CE), nos termos do n.º 7 do mesmo artigo, são vinculativos para as Instituições da Comunidade e para os Estados-Membros.

55. Ora, segundo o Tribunal de Justiça, o primado dos acordos internacionais celebrados pela Comunidade sobre os textos de direito comunitário derivado exige que se interpretem estes últimos, na medida do possível, em conformidade com esses acordos [24].

56. Esta posição do Tribunal de Justiça é confirmada e reforçada pelas decisões em que, remetendo para a jurisprudência que referi no n.º 50, *supra,* este julgou que, num sector ao qual é aplicável o acordo sobre os aspectos dos direitos de propriedade intelectual relacionados com o comércio (a seguir «acordo TRIPs») — que consta do anexo 1 C do Acordo que institui a OMC — e no qual a Comunidade já legislou, como no sector das marcas, quando os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros são chamados a aplicar as suas normas nacionais com vista a ordenar medidas provisórias destinadas à protecção dos direitos que se englobam nesse domínio, devem fazê-lo, na medida

22 — Dado que a Comissão nas suas observações escritas utilizou a expressão «eficácia directa» em sentido lato, abrangendo, além da eficácia (ou invocação) para efeitos «de substituição» — ou seja, a idoneidade das disposições do acordo internacional, enquanto fonte de direitos e de obrigações, a ser aplicada ao caso concreto em lugar da norma contrária (de direito comunitário derivado e de direito nacional) que seria aplicável —, também a eficácia (ou invocação) para efeitos «de exclusão», ou seja, a idoneidade daquelas disposições, enquanto parâmetro de legalidade para impedir a eficácia da referida norma, sem no entanto a substituir. No que se refere à distinção conceptual entre invocação para efeitos de substituição e invocação para efeitos de exclusão, no contexto das relações entre as directivas comunitárias e as normas de direito interno dos Estados-Membros, remeto para as conclusões apresentadas pelo advogado-geral A. Saggio nos processos apensos Océano Grupo Editorial e Salvat Editores (C-240/98 a C-244/98, Colect., p. I-4941, n.os 37 a 39), cujo acórdão foi proferido em 27 de Junho de 2000, e do advogado-geral P. Léger, processo Linster (C-287/98, Colect., p. I-6917, n.os 55 a 77), cujo acórdão foi proferido em 19 de Setembro de 2000.

23 — Sublinhe-se, no entanto, que a Décima Terceira Directiva, é anterior aos acordos OMC (celebrados em 1994) e nunca foi alterada, pelo que não remete expressamente para disposições específicas dos referidos acordos nem a Comunidade podia pretender, através da directiva, cumprir uma obrigação particular assumida no âmbito da OMC. Acrescente-se, ainda, que o texto da directiva nem sequer permite que se entenda que, ao adoptá-la, a Comunidade pretendesse cumprir uma obrigação particular decorrente do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (a seguir «GATT»), de 1947, o qual, aliás, não incluía o sector dos serviços.

24 — Acórdão de 10 de Setembro de 1996, Comissão/Alemanha (C-61/94, Colect., p. I-3989, n.º 52). Já no acórdão de 24 de Novembro de 1992, Poulsen e Diva Navigation (C-286/90, Colect., p. I-6019, n.os 9 e 11) o Tribunal de Justiça, baseando-se no pressuposto de que as competências da Comunidade devem ser exercidas com respeito do direito internacional, afirmou que o artigo 6.º do Regulamento (CEE) n.º 3094/86 do Conselho, de 7 de Outubro de 1986, que prevê determinadas medidas técnicas de conservação dos recursos da pesca (JO L 288, p. 1), deve ser interpretado, e o seu âmbito de aplicação circunscrito, à luz das pertinentes normas do Direito Internacional do Mar entre as quais as constantes da Convenção para a Conservação do Salmão no Atlântico Norte de 1982 (JO L 378, p. 25; EE 04 F2 p. 45). Além disso, nos acórdãos de 17 de Outubro de 1995, Werner (C-70/94, Colect., p. I-3189, n.º 23), e Leifer e o. (C-83/94, Colect., p. I-3231, n.º 24) o Tribunal de Justiça fez referência ao artigo XI do GATT, considerando-o «pertinente para efeitos de interpretação de um instrumento comunitário que regula o comércio internacional».

do possível, à luz da letra e da finalidade do artigo 50.º do acordo TRIPs [25].

57. Portanto, diversamente do que sustentam os Governos cipriota e polaco, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a ausência de efeito directo dos acordos OMC não exclui a obrigação para os órgãos jurisdicionais comunitários e nacionais de interpretarem as normas comunitárias de direito derivado, na medida do possível, em conformidade com o disposto nos referidos acordos.

58. Todavia, como oportunamente sublinha a Comissão, esta obrigação é limitada pela expressão «na medida do possível». Isto significa que a norma comunitária a interpretar deve deixar margem a várias interpretações possíveis. Em contrapartida, no caso em que o seu significado seja inequívoco e contrário ao âmbito da disposição, de nível superior, do acordo internacional, não será susceptível de interpretação conforme a esta última, razão pela qual, só interpretando-a *contra legem*, o que equivale a «anulá-la», é possível chegar a um resultado compatível com o acordo. Semelhante neutralização da norma comunitária em benefício da disposição do acordo internacional pressupõe todavia que este exerça um efeito directo pelo menos de «exclusão» [26] no ordenamento comunitário, efeito que, no entanto, em aplicação da jurisprudência citada nos n.os 50 e 51, *supra*, não é de considerar no caso em apreço.

59. Ora, parece-me que o artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva não deixa margem para dúvidas de interpretação quanto à identificação dos Estados terceiros relativamente aos quais os Estados-Membros da Comunidade estão autorizados a invocar a condição da reciprocidade para efeitos de reembolso, na acepção do n.º 1 do mesmo artigo, do IVA pago anteriormente por um sujeito passivo não residente no território da Comunidade. A disposição em apreço refere-se clara e indistintamente a todos os Estados terceiros, sem deixar que se desenhem eventuais exclusões.

60. O artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva, dado o seu teor literal desprovido de ambiguidade, não se presta pois, em minha opinião, a uma interpretação restritiva como a apresentada na questão prejudicial.

25 — Acórdãos Dior e o., já referido, n.º 47, e de 16 de Novembro de 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Colect., p. I-10989, n.º 55).

26 — V. nota 22, *supra*.

Conclusão

61. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que responda do seguinte modo à questão submetida pelo Finanzgericht Köln:

«O artigo 2.°, n.° 2, da Décima Terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, deve ser interpretado no sentido de que a possibilidade que confere aos Estados-Membros de fazer depender o reembolso do IVA pago por sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade da concessão, por parte de países terceiros, de vantagens comparáveis no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado pode ser exercida perante todos os Estados terceiros, incluindo os que, na qualidade de partes contratantes do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, podem recorrer à cláusula da nação mais favorecida consagrada no artigo II, n.° 1, do referido acordo.»