CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 15 februarie 2007 [1]

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 referință

4. Prin decizia din 22 decembrie 1994 [3], Consiliul a aprobat, în numele Comunității

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 competența sa, a acordurilor obținute în cadrul negocierilor comerciale multilaterale din Runda Uruguay (1986-1994) (JO L 336, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 10, p. 3).

și referitor la domeniile de competența sa, în special Acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului (denumită în continuare „OMC"), precum și acordurile care figurează în anexele 1, 2 și 3 la acest acord, printre care figurează GATS în anexa 1B.

5. Articolul II din GATS, intitulat „Clauza națiunii celei mai favorizate", prevede la alineatul (1) următoarele:

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

6. Articolul 2 din A treisprezecea directivă prevede următoarele:

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

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

[...]"

7. Articolul 18 alineatul 9 a șasea teză din Umsatzsteuergesetz 1999 (Legea germană din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG")[4] prevede:

„Dacă un întreprinzător nu s-a stabilit pe teritoriul Comunității, taxa aferentă intrărilor nu îi este restituită decât dacă, în țara în care s-a stabilit, nu se percepe niciun impozit pe cifra de afaceri sau un impozit comparabil

4 — BGBl 1999 I, p. 1270.

ori, în ipoteza în care se percepe un astfel de impozit, dacă acesta se rambursează întreprinzătorilor stabiliți pe teritoriul țării".

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8. Reclamanta este o întreprindere cehă care furnizează servicii în domeniul siguranței aeriene în spațiul aerian situat deasupra teritoriului ceh. Aceasta oferă și antrenamente de zbor desfășurate în exclusivitate pe același teritoriu.

9. În cadrul acestei ultime activități, reclamanta a recurs în 2002 la antrenamente pe simulatoare de zbor și la alte cursuri de formare oferite în Germania de întreprinderi germane, aceste servicii fiind supuse la plata TVA-ului în acest stat. Întrucât a plătit TVA pentru aceste servicii, reclamanta a solicitat printr-o cerere primită 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 că cerința reciprocității menționată la articolul 18 alineatul 9 a șasea teză din UStG nu era îndeplinită în speță. 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 reclamantă a taxei aferente intrărilor plătite în Germania ar fi exclusă 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 și, în consecință, părți 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 părți 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, încălcările 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 sesizată 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 compara-

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.

bile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri, nu se aplică statelor care, în calitate de părți [la GATS] se pot prevala de clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută în acest acord [articolul II alineatul (1) din GATS]?"

Analiză juridică

17. Părțile care au prezentat observații scrise Curții în temeiul articolului 23 din Statutul Curții – respectiv guvernele cipriot și polonez, precum și Comisia – sunt de acord, deși din motive parțial diferite, să se răspundă negativ la întrebarea preliminară [6].

18. Suntem și noi de aceeași părere pentru motivele pe care le expunem în continuare.

19. În opinia noastră, este necesar să se examineze în primul rând argumentul dezvoltat mai pe larg de Comisie în observațiile scrise, prin care se invocă, în esență, că unui agent economic stabilit într-un stat terț, precum reclamanta la momentul situației de fapt [7], nu i s-ar putea recunoaște o poziție mai avantajoasă decât cea de care beneficiază agenții economici stabiliți pe teritoriul Comunității.

20. Comisia constată că regimul restituirilor de TVA către persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul statului, aplicabil agenților economici stabiliți în cadrul Comunității conform Directivei 79/1072/CEE [8], se caracterizează prin corelația de principiu, evidențiată de Curte în hotărârea Debouche [9], între dreptul la restituire și dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor. Comisia remarcă faptul că, potrivit acestei hotărâri, în conformitate cu scopul sistemului de directive privind TVA-ul, o persoană impozabilă care beneficiază de o scutire și, care, în consecință, nu are dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor plătite pe teritoriul țării nu are nici dreptul la restituirea de TVA plătit într-un alt stat membru [10].

21. O soluție similară ar trebui *a fortiori* să se aplice în ceea ce privește restituirea de TVA aferent intrărilor în favoarea agenților economici stabiliți în țări terțe, și aceasta de

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, citată anterior, punctul 15.

asemenea în temeiul articolului 3 alineatul (2) din A treisprezecea directivă, care prevede că restituirile menționate la articolul 2 alineatul (1) din aceeași directivă nu pot fi acordate în condiții mai favorabile decât cele aplicate persoanelor impozabile din Comunitate. Astfel, în opinia Comisiei, dacă un agent economic stabilit într-o țară terță nu este supus în această țară la plata TVA-ului, nu ar putea invoca în respectiva țară drepturi în legătură cu taxa aferentă intrărilor și, în consecință, nu ar putea invoca drepturi la restituire în raport cu alte state membre ale Comunității în care ar fi plătit eventual TVA-ul aferent intrărilor. O soluție contrară ar determina ca acest agent economic să beneficieze de un tratament mai favorabil decât cel aplicabil persoanelor impozabile stabilite în Comunitate.

22. Comisia mai arată că „posibilitatea de deducere a taxei aferente intrărilor în țara de origine în calitate de persoană impozabilă constituie chiar o «cerință de reciprocitate» de drept comunitar" și că „întreprinderile stabilite în alte state membre ale Comunității pot în fond să beneficieze de asemenea de mecanismul de deducere a taxei aferente intrărilor". De aici s-ar naște o „reciprocitate" între statele membre ale Comunității [11].

23. În opinia Comisiei, refuzul autorităților germane de a efectua restituirea solicitată de reclamantă nu este contrar clauzei națiunii celei mai favorizate prevăzute de GATS. Acest refuz nu ar dezavantaja reclamanta în raport cu întreprinderile stabilite în cadrul Comunității, ci dimpotrivă, ar fi conform cu sistemul comunitar de TVA și cu principiul general al egalității, evitându-se poziționarea reclamantei – care, în opinia Comisiei, nu este o persoană impozabilă în sensul Directivei 77/388/CEE [12] – într-o situație mai avantajoasă decât acele întreprinderi stabilite în cadrul Comunității.

24. Or, considerăm că eventuala temeinicie în fapt și în drept a argumentului Comisiei pe care îl examinăm – care se întemeiază pe premisa că, la momentul situației de fapt, reclamanta nu era persoană supusă la plata unui impozit pe cifra de afaceri în statul în care era stabilită – nu ar avea niciun efect asupra fondului întrebării preliminare, care este formulată doar cu privire la interpretarea textelor, așadar, independent de împrejurările specifice cazului în speță.

25. Problema pe care acest argument pare să o ridice mai curând este cea a relevanței întrebării preliminare pentru decizia pe care urmează să o pronunțe Finanzgericht Köln și, prin urmare, cea a admisibilității acestei întrebări.

11 — Observațiile scrise ale Comisiei, punctul 20 la final.

12 — A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

26. Într-adevăr, dacă s-ar dovedi că în realitate, în perioada în discuție, reclamanta nu era persoană supusă la plata niciunui impozit pe cifra de afaceri în Republica Cehă sau că, deși era persoană impozabilă, nu beneficia în acest stat de deducerea taxei aferente intrărilor plătite, faptul de a solicita – în temeiul interpretării articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă în conformitate cu articolul II alineatul (1) din GATS – același tratament precum cel de care beneficiau în Germania întreprinderile comunitare în materie de restituire de TVA aferent intrărilor nu i-ar putea fi în niciun caz util în sensul obținerii restituirii solicitate.

27. În opinia noastră, Comisia a descris într-adevăr precis, în temeiul hotărârii Debouche, reglementarea comunitară în materie de restituire de TVA persoanelor impozabile stabilite într-un alt stat membru al Comunității. Curtea a precizat legătura existentă între dreptul la deducere în statul membru de stabilire și dreptul la restituire în alt stat membru în care sunt efectuate cheltuielile. Într-adevăr, Curtea a statuat că o persoană impozabilă care beneficiază de o scutire și care, în consecință, nu are dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor plătite în statul membru de stabilire nu are dreptul, în conformitate cu scopul sistemului de directive privind TVA-ul, nici la restituirea TVA-ului plătit în alt stat membru [13].

28. Acestea fiind arătate, nu există în opinia noastră rezerve serioase cu privire la admisibilitatea, sub aspectul relevanței pentru litigiul din acțiunea principală, a întrebării preliminare adresate de instanța de trimitere.

29. În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 234 CE, este numai de competența instanței naționale sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată să aprecieze, în raport cu particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, dacă întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe [14]. Curtea nu poate respinge o cerere formulată de o instanță națională decât dacă este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [15].

13 — A se vedea în acest sens, amintind hotărârea Debouche, citată 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 și alții (C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59), hotărârea din 26 noiembrie 1998, Bronner (C-7/97, Rec., p. I-7791, punctul 16), și hotărârea din 23 noiembrie 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Rec., p. I-11125, punctul 15).

15 — Hotărârile citate anterior, Bosman și alții, punctul 61, Bronner, punctul 17, și Asnef-Equifax, punctul 17.

30. Or, argumentul Comisiei pe care îl examinăm nu demonstrează nicicum faptul că, în speță, ne-am afla în unul dintre aceste cazuri.

31. În acest sens, remarcăm mai întâi că premisa de fapt care stă la baza acestui argument, și anume că reclamanta, la momentul situației de fapt, nu era persoană supusă la plata impozitului pe cifra de afaceri în Republica Cehă, este o simplă afirmație a Comisiei, care nu se coroborează deloc cu informațiile din decizia de trimitere.

32. Decizia de trimitere nu oferă informații precise privind regimul fiscal în vigoare în Republica Cehă la momentul situației de fapt. La pagina 5 litera cc) din această decizie, se indică faptul că „taxele facturate [reclamantei] sunt de asemenea deductibile ca taxe aferente intrărilor [...] în măsura în care [reclamanta] datora ea însăși taxe". La pagina 6 litera bbb), se precizează în continuare că „Republica Cehă a perceput, desigur, în cursul perioadei de referință pentru restituire, un impozit pe cifra de afaceri, dar nu acorda la acea dată întreprinderilor naționale nicio restituire a taxei aferente intrărilor"; la aceasta se mai adaugă și constatarea, care pare esențială pentru instanța de trimitere, potrivit căreia întreprinderile germane nu au dreptul în Republica Cehă la o restituire similară a taxei aferente intrărilor plătite în acest stat.

33. Decizia de trimitere nu permite nicicum să se conchidă că, la momentul situației de fapt, reclamanta nu era persoană supusă la plata unui impozit pe cifra de afaceri în Republica Cehă. Deși al doilea paragraf din decizia de trimitere pe care l-am citat la punctul anterior lasă să se înțeleagă că reclamanta nu putea oricum să beneficieze în acest stat de deducerea taxei aferente intrărilor plătite, nu este posibil, în opinia noastră, să se considere că această împrejurare rezultă în mod neechivoc și, prin urmare, evident din decizia însăși.

34. Pe de altă parte, chiar dacă această împrejurare s-ar confirma, întrebarea preliminară formulată de instanța de trimitere nu și-ar pierde relevanța pentru decizia pe care aceasta urmează să o pronunțe. Trebuie amintit în acest sens că, 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 șasea teză din UStG și că instanța de trimitere se îndoiește de temeinicia acestei motivări, având rezerve cu privire la compatibilitatea acestei dispoziții cu articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă.

35. Ceea ce pare a fi de interes pentru instanța de trimitere este dacă Bundesamt für Finanzen putea în mod valabil să invoce împotriva reclamantei lipsa de reciprocitate între Republica Cehă și Germania în ceea ce privește recunoașterea, de către fiecare stat, a dreptului la restituire a impozitului pe cifra de afaceri aferent intrărilor plătit în acest stat

de către agenți economici stabiliți în celălalt stat, în timp ce Germania nu condiționează acordarea acestui avantaj agenților economici stabiliți în alte state membre ale Comunității de existența unei reciprocități.

36. Dată fiind o anumită ambiguitate a considerațiilor Comisiei amintite la punctul 22 de mai sus, considerăm utilă precizarea că nu se poate afirma că regimul juridic instituit prin directivele comunitare în materie de TVA acceptă ca statele membre ale Comunității să aplice normele interne de transpunere a dispozițiilor comunitare referitoare la restituirea de TVA persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru cu condiția reciprocității. Faptul că una dintre componentele acestui regim juridic, în ceea ce privește restituirea, constă într-un fel de recunoaștere reciprocă a normelor interne care reglementează supunerea la plata taxei și dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor nu înseamnă nicidecum că statele membre sunt îndreptățite să invoce o cerință de reciprocitate pentru acordarea avantajului în discuție. Fiecare stat membru are obligația să își adapteze dreptul intern la cerințele prevăzute prin reglementarea comunitară astfel încât să garanteze agenților economici stabiliți în alte state membre restituirea TVA-ului plătit aferent intrărilor pe operațiunile efectuate pe teritoriul său și aceasta independent de faptul că celelalte state membre respectă efectiv această obligație.

37. Astfel, în ipoteza în care reclamanta, în perioada avută în vedere, ar fi fost persoană supusă la plata unui impozit pe cifra de afaceri și ar fi beneficiat de deducerea taxei aferente intrărilor în statul de stabilire, un răspuns afirmativ la întrebarea preliminară ar avea ca efect faptul că aceasta ar avea dreptul la restituirea solicitată în condiții similare celor pe care le-ar aplica Germania față de un agent economic comunitar aflat în aceeași situație.

38. În schimb, în ipoteza în care reclamanta nu ar fi fost persoană supusă la plata unui impozit pe cifra de afaceri la acea dată sau, în orice caz, nu ar fi beneficiat de deducerea taxei aferente intrărilor plătite în statul de stabilire, aceasta cu siguranță nu ar putea obține restituirea solicitată invocând tratamentul comunitar; cu toate acestea, un răspuns afirmativ la întrebarea preliminară ar avea ca efect faptul că o decizie de refuz al acestei restituiri nu s-ar putea întemeia pe motivarea invocată de Bundesamt für Finanzen.

39. În consecință, chiar și în această a doua ipoteză, nu este exclus ca, deși reclamanta nu poate obține restituirea solicitată, întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere să se dovedească totuși relevantă pentru soluționarea litigiului cu care a fost sesizată, mai ales din perspectiva unei eventuale

substituiri a motivelor deciziei Bundesamt für Finanzen [16].

40. Considerăm, prin urmare – fiind cunoscut faptul că va fi de competența instanței de trimitere ca, în cazul unui răspuns afirmativ al Curții la întrebarea preliminară, să stabilească dacă reclamanta, la momentul situației de fapt, era persoană supusă la plata unui impozit pe cifra de afaceri în Republica Cehă și avea aici dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor plătite – că argumentul Comisiei pe care tocmai l-am examinat nu numai că nu are efect asupra fondului întrebării preliminare, dar nici nu demonstrează lipsa vădită de relevanță a acesteia pentru decizia pe care urmează să o pronunțe instanța de trimitere, și nici, în consecință, inadmisibilitatea acestei întrebări conform jurisprudenței Curții referitoare la articolul 234 CE.

41. În ceea ce privește fondul întrebării preliminare, în primul rând considerăm nefondat argumentul invocat de guvernul polonez potrivit căruia articolul II alineatul (1) din GATS nu are relevanță în speță prin faptul că norma pe care o consacră se aplică în mod exclusiv prestărilor de servicii, și nu tratamentului fiscal care le este rezervat. După cum a remarcat în mod corect Comisia în răspunsul său la întrebarea scrisă adresată de Curte părților cu privire la acest aspect în cursul procedurii, măsurilor fiscale li se aplică dispozițiile GATS.

42. În această privință, subliniem că definiția măsurilor care intră în domeniul de aplicare al GATS este extrem de largă. Potrivit articolului I alineatul (1), GATS „se aplică măsurilor membrilor care afectează comerțul cu servicii" [17], precizându-se că „măsuri ale membrilor" reprezintă, în temeiul articolului I alineatul (3) litera (a) din GATS, măsuri luate de „guverne și autorități ale administrației publice centrale, regionale sau locale" și de „organisme neguvernamentale, atunci când exercită puteri delegate de guverne sau autorități ale administrației centrale, regionale sau locale". În plus, astfel cum a subliniat Comisia, articolul XXVIII litera (a) din GATS precizează că, în sensul aceluiași acord, „«măsură» reprezintă orice măsură luată de către un membru, sub formă de act cu putere de lege, de norme, de regulă, procedură, decizie, act administrativ sau sub orice altă formă". În sfârșit, există trimiteri specifice la domeniul fiscal în alte dispoziții ale GATS, precum articolul XIV literele (d) și (e) și articolul XXVIII litera (o).

16 — Nu este de altfel inutil de subliniat că, după cum rezultă din decizia de trimitere, reclamanta nu și-a întemeiat acțiunea în fața Finanzgericht Köln pe clauza națiunii celei mai favorizate menționată la articolul II alineatul (1) din GATS, ci, dimpotrivă, instanța de trimitere este cea care a ridicat din oficiu întrebarea preliminară examinată.

17 — Potrivit organului de apel instituit în cadrul OMC, utilizarea, la articolul I alineatul (1) din GATS, a termenului „afectează", care identifică măsurile având „un efect" asupra comerțului cu servicii, reflectă intenția autorilor GATS de a conferi acestui acord un domeniu de aplicare larg [raportul WT/DS27/AB/R, *„Comunitățile Europene — Banane"* din 25 septembrie 1997 (care se regăsește pe site-ul internet al OMC: www.wto.org), punctul 220].

43. Pe de altă parte, dorim să semnalăm un alt aspect, care nu a fost indicat nici în decizia de trimitere, nici în observațiile scrise prezentate Curții și care privește așa-numita „preferință comunitară", un regim derogatoriu de la clauza națiunii celei mai favorizate prevăzută la articolul II alineatul (1) din GATS.

44. Într-adevăr, pe lângă scutirile specifice menționate la articolul II alineatul (2) din GATS, care trebuie prevăzute în anexa la acordul însuși, GATS prevede o serie de derogări ulterioare de la tratamentul națiunii celei mai favorizate, din care cea *ratione personae* potrivit articolului V privind „Integrare[a] economică".

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

18 — Raportul Grupului special WT/DS139/R și WT/DS142/R *„Canada — Măsuri referitoare la industria de automobile"* din 11 februarie 2000 (care se regăsește pe site-ul internet al OMC: www.wto.org), punctul 10.271.

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 că, în acest caz, Comunitatea nu a înțeles să execute o obligație specifică asumată în cadrul OMC și că A treisprezecea directivă nu face trimitere în mod expres la dispoziții precise din acordurile OMC, guvernele cipriot și polonez consideră că jurisprudența menționată la punctul 50 de mai sus determină un răspuns negativ la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Köln.

53. Cu toate acestea, trebuie subliniat că, în speță, articolul II alineatul (1) din GATS nu este invocat pentru a contesta validitatea

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

20 — Hotărârea Dior și alții, citată anterior, punctul 44, și ordonanța OGT Fruchthandelsgesellschaft, citată anterior, punctul 25.

21 — Hotărârile citate anterior Portugalia/Consiliul, punctul 49, și Van Parys, punctul 40.

articolului 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă. După cum a remarcat în mod corect Comisia, întrebarea preliminară nu privește un eventual efect direct [22] al clauzei națiunii celei mai favorizate prevăzute de GATS, ci interpretarea, conform dreptului OMC, a clauzei de reciprocitate în materie de restituire a taxei aferente intrărilor prevăzute în A treisprezecea directivă [23].

54. În această privință, instanța de trimitere în mod corect a amintit că acordurile internaționale încheiate, precum GATS, în condițiile stabilite la articolul 228 din Tratatul CE (devenit articolul 300 CE) sunt obligatorii pentru instituțiile Comunității și pentru statele membre în temeiul alineatului (7) din același articol.

55. Or, în opinia Curții, supremația acordurilor internaționale încheiate de către Comunitate față de textele de drept comunitar derivat impune ca interpretarea acestora din urmă, în măsura posibilului, să se facă în conformitate cu aceste acorduri [24].

56. Această poziție a Curții este confirmată și consolidată prin hotărârile în care, citând jurisprudența pe care am evocat-o la punctul 50 de mai sus, Curtea a stabilit că autoritățile judiciare ale statelor membre sunt obligate în temeiul dreptului comunitar ca, într-un domeniu căruia i se aplică Acordul privind aspectele legate de comerț ale drepturilor de proprietate intelectuală (denumit în continuare „TRIPs") – care constituie anexa 1C la Acordul de instituire a OMC – și în legătură cu care Comunitatea a legiferat deja, precum în domeniul mărcilor, atunci când sunt chemate să aplice normele lor naționale pentru luarea măsurilor provizorii în vederea protejării drepturilor care fac obiectul unui astfel de domeniu, să o facă, pe cât posibil, în

22 — Folosim expresia „efect direct" în sens larg, precum Comisia în observațiile scrise, având în vedere, pe lângă efectul (sau posibilitatea invocării) „de substituire" — altfel spus, capacitatea prevederii acordului internațional ca sursă de drepturi și de obligații de a fi aplicată în cazul din speță concret în locul normei contrare (de drept comunitar derivat sau de drept național), aplicabilă de altfel —, și efectul (sau posibilitatea invocării) „de excludere", altfel spus, capacitatea acestei prevederi, ca parametru de legalitate, de a împiedica efectul acestei norme fără să i se substituie. Cu privire la această distincție conceptuală între posibilitatea invocării substituirii și posibilitatea invocării excluderii, în contextul totuși al raporturilor dintre directivele comunitare și normele de drept intern ale statelor membre, facem trimitere la concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauzele conexate Océano Grupo Editorial și Salvat Editores (hotărârea din 27 iunie 2000, C-240/98-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".

lumina textului și a finalității articolului 50 din acordul TRIPs [25].

57. În consecință, contrar opiniei guvernelor cipriot și polonez, lipsa efectului direct al acordurilor OMC nu exclude, conform jurisprudenței Curții, obligația instanțelor comunitare și naționale de a interpreta dispozițiile comunitare de drept derivat pe cât posibil în conformitate cu dispozițiile acestor acorduri.

58. Totuși, după cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, această obligație se limitează la „pe cât posibil", ceea ce înseamnă că trebuie să se lase deschisă posibilitatea unor multiple interpretări ale normei comunitare supuse interpretării. În schimb, atunci când sensul normei este neechivoc și contravine domeniului de aplicare al dispoziției cu forță juridică superioară din acordul internațional, aceasta nu va putea fi interpretată conform acestei dispoziții, întrucât numai printr-o interpretare *contra legem*, ceea ce echivalează cu lipsirea sa de valoare normativă, este posibil să se ajungă la un rezultat conform cu acordul. Cu toate acestea, o astfel de neutralizare a normei comunitare prin respectarea dispoziției acordului internațional presupune ca această dispoziție să aibă un anumit efect direct, cel puțin unul de „excludere" [26] în cadrul ordinii comunitare, un efect care, în temeiul jurisprudenței evocate la punctele 50 și 51 de mai sus, nu poate fi totuși recunoscută în speță.

59. Or, considerăm că articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă nu lasă niciun dubiu în privința interpretării în ceea ce privește identificarea statelor terțe față de care statele membre ale Comunității sunt autorizate să invoce cerința 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 lipsită de ambiguitate, nu poate fi interpretat restrictiv, astfel cum s-a învederat prin întrebarea preliminară.

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.

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".