STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 13. září 2005 [1]

I – Úvod

1. Právní spor předložený Soudnímu dvoru se týká rozsahu osvobození Evropské centrální banky (dále jen „ECB") od placení nepřímých daní ve Spolkové republice Německo, státě, v němž má ECB sídlo. Sporné je zejména, v jakém rozsahu je Soudní dvůr příslušný a zda má být navrácena také daň z obratu, která není fakturována odděleně.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

1. Statut Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky

2. Protokol o statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky (dále jen „statut ESCB") stanoví ve svém článku 35.4:

„Soudní dvůr má pravomoc rozhodovat na základě rozhodčí doložky obsažené v soukromoprávní nebo veřejnoprávní smlouvě uzavřené Evropskou centrální bankou nebo jejím jménem."

2. Protokol o výsadách a imunitách Evropských společenství

3. Protokol o výsadách a imunitách Evropských společenství [2] (dále jen „protokol o výsadách") stanoví v článku 3 druhém pododstavci:

„Vlády členských států přijímají, kdykoli je to možné, vhodná opatření umožňující prominutí nebo navrácení nepřímých daní a poplatků z prodeje, které tvoří součást ceny věcí movitých nebo nemovitostí, jestliže Společenství uskuteční pro své úřední potřeby větší nákupy, jejichž cena zahrnuje daně a poplatky tohoto druhu. [...]"

3. Dohoda o sídle

4. Podle pátého pododstavce preambule má dohoda mezi vládou Spolkové republiky Německo a Evropskou centrální bankou o sídle Evropské centrální banky (dále jen „dohoda o sídle") [3] vymezit výsady a imunity Evropské centrální banky ve Spolkové republice Německo v souladu s protokolem o výsadách a imunitách Evropských společenství.

5. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle stanoví:

„Podle čl. 3 druhého pododstavce protokolu Bundesamt für Finanzen [Spolkový finanční úřad] na žádost navrátí z příjmů pocházejících z daně z obratu daň z obratu fakturovanou odděleně ECB podniky za dodávky zboží a různé služby, které poskytují ECB, pokud jsou tato plnění určena pro úřední potřeby ECB. Dlužná částka daně za tato plnění musí být v každém případě vyšší než padesát DEM a musí být zaplacena podniku ECB. [...]" (*neoficiální překlad*)

B – *Vnitrostátní právo*

6. Šestá směrnice o DPH je v německém právu provedena zákonem o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), jehož znění, které je relevantní pro projednávaný spor, je znění ze dne 9. června 1999 [4] (dále jen „UStG").

2 — Protokol o výsadách a imunitách Evropských společenství ze dne 8. dubna 1965 (Úř. věst. 1967, L 152, s. 13).

3 — Dohoda ze dne 18. září 1998, BGBl. 1998 II, s. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

7. Článek 4 UStG je založen na čl. 13 B písm. b) šesté směrnice o DPH a stanoví:

„Z plnění zahrnutých v čl. 1 odst. 1 pododstavci 1 jsou osvobozeny od daně:

[...]

12. a) nájem a pacht nemovitého majetku [...]"

8. Článek 9 odst. 1 UStG přesto nabízí následující možnost volby:

„Podnikatel může zdanit plnění, které je osvobozeno od daně na základě čl. 4 odst. 8 písm. a) až g), odst. 9 písm. a), odst. 12, 13 a 19, pokud je toto plnění uskutečněno ve prospěch jiného podnikatele pro jeho podnik."

9. Článek 15 UStG upravuje odpočet daně na vstupu tak, že podnikatel může odečíst od daně částky daně fakturované odděleně za dodání a jiné služby, které byly provedeny pro jeho podnik jiným podnikatelem. Naopak jsou vyloučeny z odpočtu daně na vstupu daně za dodání, dovoz a nabytí zboží v rámci Společenství stejně tak jako pro jiná plnění, které podnikatel použije k provádění plnění osvobozených od daně.

III – Skutkový stav

10. Ve své žalobě požaduje ECB jak určení konkrétní povinnosti navrácení daně z obratu, tak i určení, že je třeba čl. 8 odst. 1 dohody o sídle ve spojení s čl. 3 druhým pododstavcem protokolu o výsadách vykládat tím způsobem, že tento předpis toto navrácení daně z obratu vyžaduje.

11. Svou žalobou se ECB domáhá, aby Soudní dvůr rozhodl, že Spolková republika Německo jakožto stát, v němž má ECB sídlo, má povinnost navrátit ECB podle jejího názoru nepřímo odvedenou daň z obratu za nájem a plnění pro její úřední potřeby. ECB se zejména domáhá, aby Soudní dvůr určil, že má Spolková republika Německo povinnost navrátit částky, které jsou zčásti konkrétně vyčísleny, zčásti určeny jen co do jejich základu.

IV – K přípustnosti

A – *Argumenty účastníků řízení*

12. *Německá vláda* zpochybňuje přípustnost žaloby jak vzhledem k protokolu o výsadách, tak na základě dohody o sídle.

13. Podle německé vlády se zaprvé rozhodčí doložka uvedená v článku 21 dohody o sídle použije výslovně a výhradně na neshody týkající se výkladu či použití „této dohody". Na základě toho má za to, že Soudní dvůr není příslušný, co se týká výkladu a použití protokolu o výsadách, zvláště pokud jde o přímé použití jeho čl. 3 druhého pododstavce, a že žaloba je v tomto ohledu nepřípustná.

14. Zadruhé není rozhodčí doložka, která musí být na základě judikatury Soudního dvora vykládána úzce, použitelná ani vzhledem k dohodě o sídle, neboť neexistuje žádná „neshoda týkající se výkladu a použití dohody o sídle". Německá vláda a ECB sdílejí názor, že čl. 8 odst. 1 dohody posuzovaný sám o sobě stanoví pouze navrácení odděleně fakturované daně z obratu a není tedy použitelný, neboť se v projednávaném případě nejedná o případ navrácení odděleně fakturované daně z obratu.

15. Podle názoru *ECB* je žaloba na základě rozhodčí doložky ve spojení s článkem 35.4 statutu ESCB přípustná.

16. Co se týká výkladu dohody o sídle, smlouva musí být vždy vykládána v souvislosti s použitelným právem Společenství. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle také výslovně odkazuje na čl. 3 druhý pododstavec protokolu o výsadách a oba předpisy jsou neoddělitelně spojeny. Ustanovení dohody o sídle totiž upřesňují ustanovení protokolu o výsadách, a je tedy třeba je vždy vykládat a používat v souvislosti s tímto předpisem.

17. Pokud jde o čl. 8 odst. 1 dohody o sídle, ECB uplatňuje, že mezi ní a Spolkovou republikou Německo zjevně existuje neshoda

uvedená v rozhodčí doložce týkající se výkladu a použití tohoto ustanovení ve spojení s čl. 3 druhým pododstavcem protokolu o výsadách. Podle jejího názoru porušila Spolková republika Německo tyto předpisy o výsadách tím, že odmítá navrátit ECB částky daně z obratu, které jsou zahrnuty v ceně nájmu a poplatků, které jsou vyšší proto, že není možné provést odpočet daně na vstupu. Německá vláda je oproti tomu toho názoru, že takový nárok na navrácení daně z obratu nevyplývá z čl. 8 odst. 1 dohody o sídle, protože tento článek z hmotněprávního hlediska předpokládá, že částky daně z obratu jsou na faktuře uvedeny odděleně.

18. Oba žalobní návrhy ECB se zakládají jak na dohodě o sídle, tak i na protokolu o výsadách, takže je třeba nejprve určit, zda vzhledem k oběma předpisům existuje příslušnost Soudního dvora.

B – *Posouzení*

1. Příslušnost Soudního dvora k výkladu článku 3 protokolu o výsadách

a) Příslušnost na základě obecných předpisů

19. Protokol o výsadách, který v relevantním časovém okamžiku platil ve znění novelizovaném článkem 9 Amsterdamské smlouvy [5], představuje v souladu s článkem 311 ES a článkem 291 ES [6] součást Smlouvy o ES, a má tedy stejnou právní povahu.

20. Na základě této systematiky se také na protokol o výsadách použijí obecná ustanovení Smlouvy o ES týkající se příslušnosti Soudního dvora (článek 220 a násl.). Navíc článek 11 Amsterdamské smlouvy výslovně stanoví, že „ustanovení Smlouvy o založení Evropského společenství [...] týkající se pravomocí Soudního dvora Evropských společenství a výkonu těchto pravomocí [...] [se vztahují] na Protokol o výsadách a imunitách". Z hmotněprávního pohledu existuje tedy již na základě těchto obecných ustanovení příslušnost Soudního dvora, aniž by bylo třeba použít rozhodčí doložku uvedenou v dohodě o sídle. Mimo jiné má Soudní dvůr rozhodnout o neshodách týka-

5 — Amsterdamská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii, smlouvy o založení Evropských společenství a některé související akty (Úř. věst. 1997, C 340, s. 1).

6 — Viz Grabitz/Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, čl. 291, bod 3 a rovněž Von der Groeben a Schwarze-Schmidt, *EG*, čl. 291, bod 3.

jících se použití a výkladu protokolu o výsadách, pouze pokud může být spolehlivě zahájeno řízení před Soudním dvorem [7]. Příslušnost se přitom obecně řídí podle ustanovení článku 220 a následujících Smlouvy o ES. Je tedy rozhodující, zda Smlouva o ES upravuje řízení, ve kterém může ECB uplatnit svůj nárok na navrácení daně z obratu a obdržet požadované rozhodnutí [8].

21. Smlouva ES upravuje v článcích 220 a následujících ES přímé žaloby, jako řízení o nesplnění povinnosti (článek 226 ES a článek 227 ES) a rovněž řízení v souvislosti se žalobou na neplatnost (článek 230 ES) nebo žalobou pro nečinnost (článek 232 ES).

22. Obě posledně jmenované přímé žaloby nepřicházejí v úvahu už proto, že jsou nevhodné k dosažení cíle právní ochrany, kterého se žalobkyně domáhá. Vyloučena je zejména žaloba na neplatnost, protože projednávaná žaloba nesměřuje k tomu, aby byla dohoda o sídle zrušena. Kromě toho je protokol o výsadách jakožto primární právo beztak vyloučen z přezkumu Soudním dvorem, pokud jde o jeho platnost.

23. Povinnost navrácení daně, jejíž existenci ECB předpokládá, je, pokud skutečně existuje, důsledkem zákazu uložit daň z obratu. Tím uplatňuje ECB spolu s existencí povinnosti navrácení daně zároveň porušení předpisů, na nichž se tato žaloba zakládá, členským státem. Protože se v případě protokolu o výsadách jedná o součást Smlouvy o ES, přichází pro uplatnění porušení článku 3 tohoto protokolu (ve spojení s článkem 8 smlouvy o sídle), které ECB ve své žalobě tvrdí, v úvahu pouze řízení pro nesplnění povinnosti na základě článků 226 ES a 227 ES. Nicméně v řízení podle článku 226 ES má aktivní žalobní legitimaci pouze Komise, v řízení podle článku 227 ES každý členský stát. Ostatní orgány vyjmenované v článku 7 ES a rovněž v článku 8 ES uvedená ECB nemají aktivní žalobní legitimaci.

24. Kromě toho existuje možnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES. Protože základem projednávané věci není žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, přičemž ECB není aktivně legitimována k předložení takové předběžné otázky Soudnímu dvoru, je taková kvalifikace tohoto řízení rovněž vyloučena.

25. Článek 238 ES konečně stanoví příslušnost Soudního dvora k rozhodnutím na základě rozhodčí doložky. Pro žaloby na základě článku 238 ES je sice od vstupu Niceské smlouvy v platnost v souladu s čl.

7 — Von der Groeben a Schwarze-Schmidt, *EG*, čl. 291, bod 5.

8 — Viz rovněž Schmidt, „Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", *Cahiers de droit européen 1991*, s. 67 a 68.

225 odst. 1 ES příslušný Soud prvního stupně. V projednávaném sporu se nicméně toto ustanovení nepoužije.

b) Příslušnost na základě rozhodčí doložky

26. Protože protokol o výsadách sám neobsahuje rozhodčí doložku, neexistuje tudíž ani příslušnost Soudního dvora založená na článku 238 ES.

29. Podle rozhodčí doložky uvedené v článku 21 dohody o sídle může „jakákoli neshoda mezi vládou a ECB ohledně výkladu nebo použití této dohody [...] být předložena Soudnímu dvoru Evropských společenství každou ze stran dohody". Oprávnění sjednat takovou rozhodčí doložku vyplývá z článku 35.4 statutu ESCB.

27. Z toho vyplývá, že se v projednávaném sporu nedá použít žádné z řízení obsažených v taxativním výčtu článku 220 a následujících ES. Z ustanovení Smlouvy ES vyplývá spíše opačný závěr, a sice že tato ustanovení nesvěřují Soudnímu dvoru příslušnost k rozhodnutí o přímé žalobě ECB proti státu, v němž je sídlo ECB, týkající se výkladu protokolu o výsadách [9].

30. Sporné je, zda má být tato rozhodčí doložka vykládána široce v tom smyslu, že zahrnuje také neshody týkající se jiných předpisů než dohody o sídle, pokud tyto – jako zde projednávaný článek 3 protokolu o výsadách – mohou mít význam pro spor týkající se této dohody o sídle.

28. Příslušnost Soudního dvora k výkladu článku 3 protokolu o výsadách by tedy mohla vyplývat v každém případě pouze z rozhodčí doložky sjednané v dohodě o sídle.

31. Podle judikatury Soudního dvora citované německou vládou mají být rozhodčí doložky vykládány úzce, protože příslušnost Soudního dvora na základě rozhodčí doložky představuje odchylku od obecného práva. Ve věci 426/85 citované německou vládou šlo totiž o otázku, zda se na skutkový stav, který je základem protinávrhu, vztahuje odpovídající rozhodčí doložka. Tato rozhodčí doložka stanovila příslušnost Soudního dvora pro všechny spory týkající se provedení smlouvy.

9 — Viz obdobný případ přímé žaloby jediného úředníka proti členskému státu týkající se situace před Amsterdamskou smlouvou, tedy podle režimu Smlouvy o jednotných orgánech, krom toho rozsudek ze dne 27. října 1982, D. v. Lucembursko, 1/82, Recueil, s. 3709, bod 8).

K tomu Soudní dvůr uvedl, že požadavek, který byl protinávrhem uplatněn, musí (přinejmenším) „být v přímé souvislosti s povinnostmi vyplývajícími z této smlouvy“ [10].

32. Projednávaný případ je jiný, protože se nejedná o otázku, zda se na určitý skutkový stav vztahuje rozhodčí doložka, nýbrž o to, zda je Soudní dvůr oprávněn provést na základě rozhodčí doložky obsažené v dohodě o sídlo závazný výklad jiného právního předpisu Společenství, než je dohoda o sídle [11].

33. Na rozdíl od situace v uvedené věci 426/85 omezuje mimo to v projednávaném případě již samo znění rozhodčí doložky její oblast působnosti. Pomocí formulace „ohledně výkladu nebo použití *této* dohody“ [12] stanoví sám článek 21 dohody o sídle, že příslušnost Soudního dvora k výkladu jiných předpisů, než je tato dohoda, nepřichází v úvahu.

34. Kromě toho může rozhodčí doložka obecně založit příslušnost pouze pro tu smlouvu, ve které je obsažena. V úvahu přichází pouze rozšíření na takové smlouvy a dohody, ve kterých jsou strany, které je uzavřely, stejné jako u rozhodčí doložky obsažené v dohodě o sídle. Kdybychom připustili ještě větší rozšíření na smlouvy uzavřené mezi jinými smluvními stranami, jako zde protokol o výsadách, byla by smluvním stranám konečně vnucena rozhodčí doložka a tím příslušnost Soudního dvora, kterou tyto strany – zřejmě vědomě – právě naopak nestanovily.

35. Smluvními stranami dohody o sídle jsou ECB a Spolková republika Německo, smluvními stranami protokolu o výsadách jsou členské státy. Již proto nemůže být na základě článku 21 dohody o sídle založena žádná, ani pouze nepřímá příslušnost Soudního dvora pro výklad protokolu o výsadách.

36. Tomu neodporuje ani skutečnost, na kterou poukázala také ECB, že dohoda o sídle musí být vykládána „v souvislosti“ s protokolem o výsadách [13]. Zohlednění předpisů, s nimiž je ustanovení, které má

10 — Rozsudek ze dne 18. prosince 1986, Komise v. Zoubek (426/85, Recueil, s. 4057, bod 11); rovněž k podobné otázce (přípustnost protinávrhu) rozsudek ze dne 20. února 1997, IDE v. Komise (C-114/94, Recueil, s. I-803, bod 82).

11 — Nejedná se ani o otázku, který z obou soudů Společenství je příslušný nebo zda je rozhodčí doložka neplatná, viz. rozsudek ze dne 17. března 2005, Komise v. AMI Semiconductor Belgium a další (C-294/02, Sb. rozh. s. I-2175).

12 — Zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska.

13 — Rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Komise v. SNUA (C-69/97, Recueil, s. I-2363, bod 19).

být vyloženo, v souvislosti, nemá ovšem stejný význam jako založení příslušnosti Soudního dvora pro (závazný) výklad také těchto předpisů a zejména nestanoví takovou příslušnost.

37. To, že příslušnost Soudního dvora k výkladu protokolu o výsadách z čistě hmotněprávního hlediska existuje již na základě samotného protokolu o výsadách a Smlouvy ES, přitom nehraje žádnou roli. Neboť jak jsme ukázali, je tato příslušnost omezena pouze na druhy řízení stanovené Smlouvou o ES a na ty, jež mají v těchto druzích řízení aktivní legitimaci k podání návrhu. Založení příslušnosti na základě zde projednávané rozhodčí doložky by v souladu s tím bylo rozšířením možností právní ochrany stanovených v protokolu o výsadách, pokud jde o osoby.

38. Rozhodčí doložka, která by stanovila tak širokou příslušnost Soudního dvora, jak bylo právě uvedeno, by kromě toho představovala odchylku od výše uvedených obecných pravidel upravujících příslušnost a tím i od Smlouvy o ES. Taková změna smluvních ustanovení ovšem není zahrnuta ve zmocnění uvedeném v článku 35.4 statutu ESCB.

39. Můžeme tedy konstatovat, že v projednávaném případě neexistuje příslušnost Soudního dvora k výkladu článku 3 protokolu o výsadách. Tomu neodporuje ani skutečnost, že toto ustanovení má být zohledněno v příslušných souvislostech.

2. Příslušnost Soudního dvora k výkladu článku 8 dohody o sídle

40. Článek 21 dohody o sídle stanoví příslušnost Soudního dvora k rozhodnutí o „jakékoli neshodě mezi vládou a ECB ohledně výkladu nebo použití této dohody [...]" V projednávaném případě jsou účastníci řízení mimo jiné ve sporu o otázce, zda má být sporný nárok ECB na navrácení daně z obratu posuzován pouze za použití článku 8 dohody o sídle, nebo zda tento článek odkazuje na článek 3 protokolu o výsadách tím, že se na něj odvolává, a proto je třeba při rozhodnutí sporu zohlednit také tento protokol. Tento spor se tím bezprostředně týká obsahu článku 8 dohody o sídle. Již proto se jedná o neshodu mezi Spolkovou republikou Německo a ECB ohledně výkladu dohody ve smyslu článku 21 dohody o sídle, takže je třeba, na rozdíl od názoru zastupovaného německou vládou – použít tento článek, který zakládá příslušnost Soudního dvora.

3. Závěry

41. Žaloba je tedy z důvodu nedostatku příslušnosti Soudního dvora do té míry nepřípustná, nakolik se zakládá na protokolu o výsadách. Do té míry, do jaké se zakládá na dohodě o sídle, je naopak přípustná.

43. Podle názoru ECB je skutečnost, že je nepřímo zatěžována daní z obratu, neslučitelná s čl. 8 odst. 1 dohody o sídle ve spojení s čl. 3 druhým pododstavcem protokolu o výsadách. Německá vláda porušuje svou právní praxí, tedy tím, že používá vnitrostátní předpisy o dani z obratu, tato ustanovení.

V – K věci samé

A – *Argumenty účastníků řízení*

1. Argumenty ECB

42. ECB uplatňuje, že musí svému pronajímateli platit cenu za nájem a poplatky, v nichž je zahrnuta daň z obratu, kterou by pronajímatelé zaplatili svým dodavatelům za mezitímní služby. ECB je tedy nepřímo zatížena touto daní. To je mimo jiné, jak bylo uznáno judikaturou Soudního dvora, vlastní systému odpočtů daně na vstupu a daňových osvobození na základě šesté směrnice a německého daňového práva.

44. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle sice podle svého znění platí jen pro daně z obratu „fakturované odděleně". Přesto stanoví ve spojení s čl. 3 druhým pododstavcem protokolu o výsadách nejen navrácení daně z obratu fakturované odděleně, ale i navrácení jakékoli daně z obratu, která tvoří součást cen placených ECB za zboží a služby pro její úřední potřeby, a tím i daň z obratu, jíž je ECB nepřímo zatížena z důvodu přenesení daně jejími pronajímateli. To vyplývá ze znění čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách, který výslovně stanoví navrácení daně z obratu členskými státy „kdykoli je to možné" a navíc obecně vyžaduje navrácení „nepřímých daní [...], které tvoří součást ceny [...]".

45. Tento výklad je potvrzen také smyslem a účelem čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách. Obecně usiluje protokol o výsadách o posilnění nezávislosti pracovišť Evropského společenství – a tím i ECB – ve vztahu k vnitrostátním orgánům. Aby bylo tohoto cíle efektivně dosaženo, musí být jeho ustanovení vykládána funkčně. Tato ustanovení nezakazují pouze vnitrostátní právní předpisy, které přímo omezují zaručená daňová osvobození a výsady, nýbrž brání podle ustálené judikatury Soudního dvora také takovým vnitrostátním předpisům, které by vedly nepřímo ke zdanění nebo zabránění výkonu výsad. Smyslem a účelem těchto ustanovení je totiž zabránit, aby členský stát získal daňové zvýhodnění z usídlení orgánu na jeho území na úkor finančních prostředků tohoto orgánu (pocházejících přímo nebo nepřímo společně od všech členských států).

46. Takový závěr je nutný také s ohledem na to, že je dohoda o sídle z hlediska hierarchie norem situována na nižším stupni než protokol o výsadách. Nárok na navrácení daně z obratu podle protokolu o výsadách členskými státy, „kdykoli je to možné", nemůže být omezen ustanovením dohody o sídle, které činí navrácení daně z obratu závislým na oddělené fakturaci. Nárok na navrácení daně z obratu platí spíše vždy, když je možno prokázat a vyčíslit hospodářské zatížení daní z obratu. V tomto rámci má členský stát v souladu se zásadou loajální spolupráce na základě článku 10 ES povinnost spolupracovat, zejména pokud jde o vypracování řízení o navrácení daně z obratu, které by mohlo odstranit možné praktické obtíže s ohledem na důkaz o zaplacených daních.

2. Argumenty německé vlády

47. Podle názoru německé vlády musí být jakýkoli nárok na navrácení daně z obratu posuzován výlučně podle čl. 8 odst. 1 dohody o sídle. Podle znění tohoto ustanovení je třeba navrátit pouze daň z obratu fakturovanou odděleně. Protože neexistují žádné faktury z nájmu nebo poplatků určené ECB, na kterých by byla daň z obratu fakturována odděleně, nemá ECB nárok na navrácení daně z obratu.

48. Požadavek oddělené fakturace daně z obratu je založen na čl. 15 odst. 1 pododstavci 1 č. 1 UStG ve spojení s čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice. Faktura, na které je uvedena daň z obratu, má ve společném systému DPH důležitou dokumentační funkci, protože

zejména vzhledem k příjemci služeb stanoví výši sjednaného protiplnění. Tento způsob dokumentace hraje zároveň důležitou roli v rámci kontrolních úloh finanční správy.

49. Kromě toho je mechanismus navrácení daně z obratu podle čl. 8 odst. 1 dohody o sídle v souladu se šestou směrnicí, a vyloučení odpočtu daně na vstupu pronajímatelem není žádnou zvláštností nájmu ECB, protože jsou jím postiženy také nájmy bank a pojišťovacích společností soukromého sektoru.

50. Poskytování nájmu je podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, který je proveden do německého práva čl. 4 odst. 12 písm. a) UStG, výslovně osvobozeno od daně z obratu. Spolková republika Německo využila možnosti volby povinnosti k dani z obratu, která je ponechána volnému uvážení členských států v čl. 13 části C šesté směrnice tím, že zavedla právo volby v čl. 9 UStG. Přestože je, pokud jde o ECB, každá možnost volby pro daňovou povinnost vyloučena již proto, protože není „podnikatel" ve smyslu relevantních právních předpisů, bylo by takové vyloučení nutné i v případě, kdyby byla ECB přiznána kvalita „podnikatele", protože stejně jako banky a pojišťovací společnosti soukromého sektoru neuskutečňuje žádná plnění, která by umožňovala odpočet daně na vstupu.

51. Výklad čl. 8 odst. 1 dohody o sídle nad rámec jeho znění je vyloučen. Zejména čl. 3 druhý pododstavec protokolu o výsadách nevyžaduje, na rozdíl od toho, co tvrdí ECB, rozšiřující výklad tohoto ustanovení.

52. Protokol o výsadách je pro ECB zmocněním, na jehož základě může samostatně uzavírat mezinárodní smlouvy s členskými státy. ECB využila toto zmocnění při sjednání dohody o sídle, jejíž ustanovení konkretizují obecná ustanovení protokolu o výsadách. Pouze čl. 8 odst. 1 dohody o sídle tedy stanoví ustanovení protokolu o výsadách v konečné a pro obě strany závazné formě tím, že je konkretizuje. Kromě toho byla dohoda o sídle podrobně sjednána odborníky obou stran, a těm bylo známo, že je nájem ECB osvobozen od daně z obratu a že volba povinnosti daně z obratu není možná z toho

důvodu, že ECB není podnikatelem. Navzdory těmto jednoznačným ustanovením nepožadovala ECB během jednání zvláštní režim pro nájem.

53. Německá vláda odmítá názor ECB, že je v souladu se smyslem a účelem čl. 3 druhého pododstavce 2 protokolu o výsadách nutný rozšiřující výklad čl. 8 odst. 1 dohody o sídle. Cílem protokolu o výsadách je v tomto případě zaručit nezávislost ECB a zajistit, aby stát, ve kterém je sídlo, nezískal žádnou neoprávněnou výhodu z toho, že má ECB sídlo na jeho území. Ani jeden z těchto dvou cílů není ohrožen. Zejména nezískala Spolková republika Německo tím, že je nájem osvobozen od daně z obratu, žádnou fiskální výhodu na úkor ECB, protože nájem kancelářských prostor ECB probíhá za stejných podmínek jako jiným nájemcům klasicky přicházejícím v úvahu, jako jsou banky nebo pojišťovací společnosti soukromého sektoru. Příjem z daně z obratu, který vzniká z nemožnosti odpočtu daně na vstupu na straně pronajímatele, neplyne do německé státní pokladny na základě příslušných plateb ECB, nýbrž na základě vztahu mezi poskytovatelem mezitímních služeb a pronajímatelem. Poskytovatel mezitímních služeb odvádí daň z obratu ze svého plnění do německé státní pokladny. Tato daň zůstává zcela ve státní pokladně, protože pronajímatel nemůže provést odpočet daně na vstupu. Státní pokladna tak dosahuje daňového příjmu nezávisle na vztahu mezi ECB a jejím pronajímatelem.

54. V každém případě nemůže být čl. 3 druhý pododstavec protokolu o výsadách použit přímo, protože neexistuje žádná možnost přezkoumat přesnou výši nepřímých daní, ke kterým je pronajímatel skutečně povinen, pokud jde o akcesorické služby poskytnuté právě ECB, a ne jiným nájemcům, a stejně tak je nemožné prokázat, že se skutečně jedná o přenos těchto daní na ECB, a ne o všeobecné zvýšení nájemného. Ostatně jestliže ECB požaduje přímé použití protokolu o výsadách, pak není Soudní dvůr na základě rozhodčí doložky dohody o sídle příslušný.

B – *Posouzení*

1. Vztah mezi čl. 8 odst. 1 dohody o sídle a čl. 3 druhým pododstavcem protokolu o výsadách

55. Článek 3 druhý pododstavec protokolu o výsadách stanoví osvobození od veškerých

nepřímých daní, které tvoří součást ceny veškerého movitého a nemovitého majetku, „kdykoli je to možné."

56. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle stanoví rozhodnutím o navrácení daně z obratu formu daňového osvobození a stanoví dodatečné požadavky jako požadavek žádosti o navrácení, stanovení minimální částky a oddělenou fakturaci skutečně zaplacených daní. Dále čl. 8 odst. 1 dohody o sídle upřesňuje úpravu nepřímých daní a poplatků z prodeje ve smyslu čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách, ve vztahu k dani z obratu. Oblast působnosti čl. 8 odst. 1 dohody o sídle je ve vztahu k čl. 3 druhému pododstavci protokolu o výsadách spíše užší. Ve vztahu k článku 3 protokolu o výsadách je čl. 8 odst. 1 dohody o sídle zvláštním ustanovením, které je proto třeba přednostně použít.

57. Na základě omezené příslušnosti Soudního dvora je pro opodstatněnost projednávané žaloby beztak pouze rozhodující, zda nárok uplatňovaný ECB vyplývá z článku 8 dohody o sídle. Pokud jde o výklad tohoto ustanovení, je mezi účastníky řízení sporné, zda článek 8 dohody o sídle odkazuje na čl. 3 druhý pododstavec protokolu o výsadách, když se na něj odvolává, a tím jej zároveň začleňuje do dohody o sídle.

58. Podle pátého bodu odůvodnění preambule dohody o sídle má tato dohoda „vymezit" výsady a imunity. Již tento výběr slov ukazuje, že tato dohoda stanoví v oblasti výsad a imunit ECB vyčerpávající právní úpravu, použití protokolu o výsadách musí být tedy vyloučeno.

59. Navrácení daně z obratu zaplacené ECB je provedeno v souladu s čl. 8 odst. 1 dohody o sídle „podle čl. 3 druhého pododstavce protokolu", ovšem za určitých dodatečných podmínek. Také tato formulace ukazuje, že čl. 8 odst. 1 dohody o sídle upřesňuje uvedené ustanovení protokolu o výsadách a tím představuje jeho „použití". Pokud by dohoda o sídle chtěla umožnit použití protokolu o výsadách nad tento rámec, nebo stanovit vzájemně korespondující právní úpravu, bylo by možné použít jiné formulace jako např. „aniž je dotčen" nebo „v souladu". Výběr výrazu „podle" naopak ukazuje na to, že má být dohodou o sídle vědomě provedena konkretizace tohoto ustanovení, a přitom stanoveny dodatečné požadavky

pro navrácení daně z obratu, kterými je možnost navrácení daně z obratu omezena.

60. Požadavky vyjmenované v čl. 8 odst. 1 dohody o sídle jsou oddělená fakturace daně z obratu podniky, určení dodávek a služeb pro „úřední potřeby ECB", určitá minimální výše dlužné částky daně a stejně tak skutečné zaplacení daně ECB podnikům. Zejména stanovení minimální výše dlužné částky daně (v tomto případě 50 DM) představuje stejně tak jako požadovaná oddělená fakturace podstatné omezení, které není obsaženo v protokolu o výsadách. Toto první omezení není ale na rozdíl od omezení, které je v tomto případě sporné, zpochybňováno.

61. Samotný protokol o výsadách stanoví ve svém čl. 3 druhém pododstavci pouze povinnost členských států stanovit navrácení nepřímých daní, „kdykoli je to možné". Tím, že je stanovena povinnost přijmout „vhodná" opatření, je navíc ponechán členským státům značný prostor.

62. Na rozdíl od toho stanoví protokol o výsadách ve svém čl. 3 prvním pododstavci blíže neupřesněné osvobození od jakékoli daně. Toto ustanovení poskytuje tedy stejně jako čl. 3 druhý pododstavec pouze rámec, jenž je upřesněn dohodou o sídle. Jakožto rámcová ustanovení nemohou být ovšem tato 2 ustanovení sama přímo použita, takže protokol o výsadách sám o sobě nezakládá osvobození od daně.

63. V tomto ohledu se ustanovení čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách, které je třeba přezkoumat v tomto případě, podstatně liší od čl. 11 písm. b) protokolu o výsadách ve znění ze dne 18. dubna 1951, který byl podkladem pro rozhodnutí ve věci 6/60, na níž se ECB odvolává [14]. Tento dřívější právní předpis ještě stanovil závazné a jasně stanovené osvobození od daně. Protože předmětem tohoto předpisu bylo „osvobození od všech daní týkajících se platů a požitků poskytovaných Společenstvím", jedná se zde o zcela jiný skutkový stav než v případě uvedeného čl. 3 druhého pododstavce, který je předmětem tohoto sporu.

64. To samé platí i pro čl. 13 druhý pododstavec protokolu o výsadách, na nějž se ECB odvolává, který rovněž závazným způsobem stanoví, že „úředníci a jiní zaměstnanci [...] jsou osvobozeni od vnitrostátních daní z platů, mezd a požitků, které jim

14 — Rozsudek ze dne 16. prosince 1960, Humblet (6/60, Recueil, s. 1125).

poskytují Společenství". Judikatura vzešlá v tomto ohledu, na niž se ECB odvolává [15], je tedy stejně tak málo použitelná na projednávaný případ jako judikatura k čl. 12 protokolu o výsadách [16]. Také článek 12 protokolu o výsadách stanoví sám závazně, aniž by vyžadoval úpravu členskými státy, že „úředníci a jiní zaměstnanci Společenství na území všech členských států" požívají [výsad a imunit].

65. Také věc 2/68 [17], která zde byla uvedena, se týká zcela jiného právního předpisu, který, na rozdíl od čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách, stanoví přímo práva a záruky. Zde relevantní článek 1 protokolu o výsadách a imunitách Evropského společenství pro atomovou energii (dále jen „ESAE") stanovil, že národní orgány jsou oprávněny podat návrh na zmocnění k přijetí donucovacích opatření. Nebylo zde zapotřebí žádného dalšího prováděcího předpisu členského státu. Toto právo přímo přiznané protokolem o výsadách a imunitách ESAE nebylo možno odstranit dohodou.

66. Uvedená judikatura, podle níž dohoda o sídle nemůže omezit tato (již přiznaná) práva a záruky [18], se může ovšem uplatnit pouze v případech, ve kterých protokol o výsadách přímo přiznává práva a záruky.

67. Upřesnění čl. 3 druhého pododstavce protokolu o výsadách provedené čl. 8 odst. 1 dohody o sídle řeší rovněž otázku možnosti navrácení daně z obratu konečným a vyčerpávajícím způsobem, takže je použití protokolu o výsadách při zdůvodnění nároku vyloučeno.

2. Nárok na navrácení daně na základě čl. 8 odst. 1 dohody o sídle

68. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle stanoví – jednoznačně a nesporně – že navrácení daně z obratu přichází v úvahu jen tehdy, pokud byla tato daň fakturována odděleně. Že tomu tak nebylo u sporných plateb nájemného a poplatků, je mezi účastníky řízení

15 — Rozsudky ze dne 24. února 1988, Komise v. Belgie (260/86, Recueil, s. 955); ze dne 22. března 1990, Tither (C-333/88, Recueil, s. I-1133); ze dne 25. května 1993, Kristoffersen (C-263/91, Recueil, s. I-2755), a ze dne 14. října 1999, Vander Zwalmen a Massart v. Belgie (C-229/98, Recueil, s. I-7113).

16 — Rozsudek ze dne 18. března 1986, Komise v. Belgie (85/85, Recueil, s. 1149).

17 — Usnesení ze dne 17. prosince 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra v. Komise (2/68, Recueil, s. 636).

18 — Usnesení ve věci 2/68 (uvedené v poznámce pod čarou 17).

nesporné. Článek 8 odst. 1 dohody o sídle tedy nezakládá nárok na navrácení daně z obratu, která byla podle názoru ECB nepřímo zaplacena.

69. Kdyby mělo být navrácení daně umožněno, byly by to smluvní strany mohly stanovit v dohodě o sídle, zejména když problematika takzvaných „nepřímých nepřímých daní" není nová [19]. Protože však smluvní strany nejen, že nepřijaly ustanovení v tomto smyslu, ale dokonce navrácení daně pro tyto případy formulací čl. 8 odst. 1 dohody o sídle v konečném důsledku vyloučily, nepřichází navrácení daně v úvahu.

70. Smluvní strany dohody o sídle by byly k takové právní úpravě rovněž oprávněny. Zejména ustanovení šesté směrnice o DPH neodporují takové právní úpravě.

71. Smlouvy uzavřené Radou jménem Společenství podle čl. 300 ES představují z hlediska práva Společenství akt orgánu Společenství ve smyslu čl. 234 odst. 1 písm. b) ES a tím i součást právního řádu Společenství [20]. Přísluší jim právní síla mezi primárním a sekundárním právem (viz čl. 300 odstavce 6 a 7 ES).

72. I když smlouvy uzavřené ECB nemohou být kvalifikovány jako smlouvy podle čl. 300 ES, jedná se přesto o smlouvy Společenství. Tato okolnost a jejich zvláštní status jakožto zvláštní formy právního předpisu svědčí pro to, aby byly v mnohém ohledu považovány za smlouvy Společenství ve smyslu čl. 300 ES. Tím by jim v souladu s pravidly použitelnými na tyto smlouvy Společenství mohla být přiznána stejná právní síla jako smlouvám Společenství. Jako dohoda mezi členským státem a ECB o právní síle mezi primárním a sekundárním právem by tedy nemohla být dohoda o sídle posuzována podle měřítek šesté směrnice o DPH. V rámci projednávaného požadavku navrácení daně z obratu, který se zakládá na čl. 8 odst. 1 dohody o sídle, není třeba zodpovědět otázku, zda šestá směrnice o DPH vyžaduje v případech, jako je ten projednávaný, od národního daňového práva možnost odpočtu daně na vstupu.

19 — Viz S. Muller, „International organizations and their officials: to tax or not to tax?", *LJIL 1993*, s. 61.

20 — Rozsudek z dne 30. dubna 1974, R. a V. Haegeman (181/73, Recueil, s. 449, body 2 až 6).

73. To samozřejmě nevylučuje, že by příslušné právní otázky nemohly být předmětem řízení o předběžné otázce na základě článku 234 ES k výkladu šesté směrnice o DPH. Zda německé právo porušuje ustanovení práva Společenství, zejména šesté směrnice o DPH, může být naopak přezkoumáno v řízení o nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES.

74. Ze všech uvedených úvah vyplývá, že je třeba zamítnout žalobu jako neopodstatněnou.

VI – Náklady řízení

75. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že Spolková republika požadovala náhradu nákladů řízení a ECB v plném rozsahu neměla ve věci úspěch, je na místě uložit jí náhradu nákladů řízení.

VII – Závěry

76. Z tohoto důvodu navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl následovně:

„1) Žaloba se zamítá.

2) Evropské centrální bance se ukládá náhrada nákladů řízení."