OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 13 września 2005 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Przedłożony Trybunałowi do rozstrzygnięcia spór dotyczy zakresu zwolnienia Europejskiego Banku Centralnego (zwanego dalej „EBC") z podatków pośrednich w państwie siedziby, to jest Republice Federalnej Niemiec. Spór dotyczy w szczególności zakresu właściwości Trybunału oraz tego, czy zwrotowi podlega także podatek obrotowy, który nie został odrębnie zafakturowany.

1 — Język oryginału: niemiecki.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

1) Statut Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego

2. Artykuł 35.4 protokołu w sprawie statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego (zwanego dalej „statutem ESBC") brzmi następująco:

„Trybunał Sprawiedliwości jest właściwy do orzekania na mocy klauzuli arbitrażowej umieszczonej w umowie prawa publicznego lub prywatnego, zawartej przez Europejski Bank Centralny lub w jego imieniu".

2) Protokół w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich

3. Artykuł 3 ust. 2 protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich [2] (zwanego dalej „protokołem") stanowi:

„Rządy państw członkowskich wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, podejmują stosowne środki w celu umorzenia lub zwrotu kwoty podatków pośrednich lub podatków z tytułu sprzedaży wliczonych w cenę mienia ruchomego i nieruchomego, w przypadku gdy Wspólnoty dokonują, do celów użytku służbowego, poważnych zakupów, których cena zawiera tego typu podatki. Jednakże stosowanie tych postanowień nie może spowodować zakłócenia konkurencji w obrębie Wspólnoty. [...]".

3) Porozumienie w sprawie siedziby

4. Zgodnie z piątym motywem preambuły porozumienia w sprawie siedziby pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Europejskim Bankiem Centralnym (zwanego dalej „porozumieniem w sprawie siedziby") [3] jego celem jest określenie przywilejów i immunitetów Europejskiego Banku Centralnego w Republice Federalnej Niemiec zgodnie z protokołem w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich.

5. Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby stanowi:

„Stosując art. 3 ust. 2 protokołu, Bundesamt für Finanzen [federalny urząd finansowy] na wniosek dokonuje zwrotu z wpływów z tytułu podatku obrotowego, podatku obrotowego zafakturowanego odrębnie EBC przez przedsiębiorców z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz EBC, o ile te towary i usługi są przeznaczone do użytku służbowego przez EBC. Wysokość podatku należnego z tytułu tych towarów lub usług musi przekraczać 50 DEM i zostać zapłacona przedsiębiorcy przez EBC. [...]".

B — *Prawo krajowe*

6. Szósta dyrektywa VAT została transponowana do prawa niemieckiego przez Umsatzsteuergesetz (ustawę w sprawie podatku obrotowego, zwaną dalej „UStG"), której wersja właściwa dla niniejszej sprawy pochodzi z dnia 9 czerwca 1999 r. [4].

2 — Protokół w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich z dnia 8 kwietnia 1965 r. (Dz.U. 1967 L 152, str. 13).

3 — Porozumienie z dnia 18 września 1998 r., BGBl. 1998 II, str. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, str. 1270.

7. § 4 UStG opiera się na art. 13 część B lit. b szóstej dyrektywy VAT i stanowi:

„Zwolnieniu z podatku obrotowego podlegają następujące czynności objęte zakresem zastosowania § 1 ust. 1 pkt 1:

[...]

12. a) wynajem i dzierżawa nieruchomości [...]".

8. § 9 ust. 1 UStG przewiduje jednak następującą możliwość:

„Przedsiębiorca może opodatkować czynność zwolnioną z podatku obrotowego na podstawie § 4 pkt 8 lit. a–g, pkt 9 lit. a, pkt 12, 13 lub 19, jeżeli czynność ta jest wykonywana na rzecz innego przedsiębiorcy w związku z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem".

9. § 15 UStG reguluje odliczenie naliczonego podatku, umożliwiając przedsiębiorcy odliczenie odrębnie zafakturowanego podatku obrotowego z tytułu dostaw i innych usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Z kolei odliczenie naliczonego podatku jest wyłączone między innymi w przypadku podatków z tytułu dostaw, przywozu oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a także innych usług, z których przedsiębiorca korzysta, wykonując czynności zwolnione z podatku obrotowego.

III — Stan faktyczny

10. EBC wnosi w skardze o orzeczenie o istnieniu obowiązku zwrotu podatku, a także o stwierdzenie, że art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby w związku z art. 3 ust. 2 protokołu należy interpretować w ten sposób, że przepis ten ustanawia obowiązek dokonania takiego zwrotu.

11. EBC wnosi w skardze o stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec jest jako państwo siedziby zobowiązana do zwrotu EBC jego zdaniem pośrednio zapłaconego podatku obrotowego zawartego w czynszu najmu oraz opłatach z tytułu usług przeznaczonych do celów użytku służbowego EBC. W szczególności EBC wnosi o stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec jest zobowiązana do zwrotu określonych kwot, z których część jest ściśle ustalona, a część została określona w sposób ogólny.

IV — W przedmiocie dopuszczalności skargi

A — *Argumentacja stron*

12. *Rząd niemiecki* kwestionuje dopuszczalność skargi zarówno w świetle protokołu, jak i na podstawie porozumienia w sprawie siedziby.

13. Po pierwsze, klauzula arbitrażowa zawarta w art. 21 porozumienia w sprawie siedziby znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku rozbieżności dotyczących wykładni lub stosowania „niniejszego porozumienia". Z tego powodu Trybunał nie jest właściwy w sprawie wykładni lub stosowania protokołu ani tym bardziej bezpośredniego stosowania jego art. 3 ust. 2 i w tym zakresie skargę należy uznać za niedopuszczalną.

14. Po drugie, klauzula arbitrażowa, która zgodnie z orzecznictwem Trybunału winna być interpretowana w sposób ścisły, nie znajduje także zastosowania w odniesieniu do porozumienia w sprawie siedziby, ponieważ brak jest jakiejkolwiek „rozbieżności dotyczącej wykładni i zastosowania porozumienia w sprawiesiedziby". Rząd niemiecki oraz EBC są zgodne co do tego, że samodzielnie stosowany art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby przewiduje jedynie zwrot podatku obrotowego, który został odrębnie zafakturowany, i że z tego powodu przepis ten nie znajdzie zastosowania, ponieważ w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia ze zwrotem odrębnie zafakturowanego podatku obrotowego.

15. W opinii EBC skarga jest dopuszczalna na podstawie klauzuli arbitrażowej w związku z art. 35.4 statutu EBC.

16. Jeżeli chodzi o wykładnię porozumienia w sprawie siedziby, to zdaniem strony skarżącej dana umowa podlega wykładni zawsze w świetle odpowiednich przepisów prawa wspólnotowego. EBC zwraca uwagę na to, że art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby odsyła wyraźnie do art. 3 ust. 2 protokołu, oraz że oba przepisy pozostają w nierozerwalnym związku. W rzeczywistości bowiem przepisy porozumienia w sprawie siedziby konkretyzują przepisy protokołu i dlatego winny być interpretowane i stosowane w powiązaniu z nimi.

17. W odniesieniu do art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby EBC podnosi, że

pomiędzy nim a Republiką Federalną Niemiec istnieje rozbieżność dotycząca wykładni i stosowania tego przepisu w związku z art. 3 ust. 2 protokołu, która to rozbieżność jest objęta zakresem klauzuli arbitrażowej. EBC uważa, że Republika Federalna Niemiec dopuściła się naruszenia przepisów dotyczących zwolnień poprzez odmowę zwrotu EBC podatku obrotowego, który z powodu braku możliwości odliczenia naliczonego podatku został zawarty w podwyższonej kwocie czynszu oraz opłatach dodatkowych. Rząd niemiecki stoi natomiast na stanowisku, że art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby nie daje podstawy do żądania zwrotu podatku, ponieważ wymaga on odrębnego wskazania na fakturze kwoty podatku obrotowego.

B — *Ocena*

18. Obydwa żądania EBC oparte są zarówno na porozumieniu w sprawie siedziby, jak i na protokole, wobec czego w pierwszej kolejności należy zbadać, czy Trybunał Sprawiedliwości jest właściwy do orzekania w sprawie tych dwóch regulacji prawnych.

1) Właściwość Trybunału do dokonania wykładni art. 3 protokołu

a) Właściwość na podstawie przepisów ogólnych

19. Protokół, który obowiązywał w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w wersji zmienionej art. 9 traktatu z Amsterdamu [5], stanowi zgodnie z art. 311 oraz art. 291 WE [6] część traktatu WE i wobec tego posiada taki sam charakter prawny.

20. Zgodnie z tą systematyką do protokołu mają zastosowanie ogólne przepisy traktatu WE dotyczące właściwości Trybunału (art. 220 i nn. WE). Ponadto art. 11 traktatu z Amsterdamu wyraźnie stanowi, że „[p]ostanowienia Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską [...] dotyczące kompetencji Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich i wykonywania tych kompetencji stosuje się do [...] do Protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów [...]". W przedmiotowym zakresie właściwość Trybunału oparta jest już na wskazanych przepisach ogólnych, wobec tego nie ma potrzeby odwoływania się do klauzuli arbitrażowej zawartej w porozumieniu w sprawie siedziby.

5 — Traktat z Amsterdamu zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty (Dz.U. 1997 C 340, str. 1).

6 — Grabitz i Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, art. 291, pkt 3, a także Von der Groeben i Schwarze-Schmidt, *EG*, art. 291, pkt 3.

Niemniej jednak rozbieżności dotyczące stosowania i wykładni protokołu podlegają rozstrzygnięciu przez Trybunał tylko w takim zakresie, w jakim jest on uprawniony do rozstrzygnięcia danej sprawy [7]. Właściwość Trybunału oparta jest w sposób ogólny również na przepisach art. 220 i nn. WE. Decydujące znaczenie ma zatem ustalenie, czy traktat WE przewiduje tryb postępowania, w którym EBC może domagać się zwrotu podatku oraz orzeczenie zgodnie z jej wnioskiem [8].

21. Traktat WE przewiduje w art. 220 i nn. WE skargi bezpośrednie, takie jak postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom (art. 226 WE oraz art. 227 WE), postępowanie w związku ze skargą o stwierdzenie nieważności (art. 230 WE), czy skargi na bezczynność (art. 232 WE).

22. Obie ostatnie skargi bezpośrednie nie wchodzą w rachubę choćby z tego powodu, że nie są odpowiednie do osiągnięcia celu, jakim jest ochrona prawna skarżącego. W szczególności należy wykluczyć skargę o stwierdzenie nieważności, ponieważ niniejsza skarga nie dotyczy stwierdzenia nieważności porozumienia w sprawie siedziby. Ponadto protokół mający charakter prawa pierwotnego i tak nie podlega kontroli Trybunału w zakresie swojej ważności.

23. Powoływany przez EBC obowiązek zwrotu podatku, o ile istnieje, wynika z utrzymywanego przez EBC zakazu nakładania podatków obrotowych. W ten sposób w związku z obowiązkiem zwrotu podatku EBC zarzuca naruszenie przez państwo członkowskie przepisów, na których oparta jest skarga. Ponieważ protokół stanowi część traktatu WE, podstawę podniesienia przez EBC zarzutu naruszenia art. 3 protokołu (w zw. z art. 8 porozumienia w sprawie siedziby) mogłoby stanowić jedynie postępowanie w sprawie naruszenia traktatu na podstawie art. 226 WE lub 227 WE. Niemniej jednak na podstawie art. 226 WE uprawnienie do wniesienia skargi przysługuje jedynie Komisji, a na podstawie art. 227 WE każdemu państwu członkowskiemu. Zgodnie z tymi przepisami uprawnienie do wniesienia skargi w ramach takiego postępowania nie przysługuje pozostałym organom wymienionym w art. 7 WE, w tym EBC, o którym mowa w art. 8 WE.

24. Ponadto art. 234 WE przewiduje możliwość wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Ponieważ niniejsza sprawa nie dotyczy wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, do którego złożenia EBC nie byłby z pewnością uprawniony, należy wyłączyć tego rodzaju kwalifikację niniejszego postępowania.

25. Wreszcie art. 238 WE ustawia właściwość Trybunału do orzekania na podstawie klauzuli arbitrażowej. Co prawda od czasu traktatu z Nicei właściwy w sprawie skarg na podstawie art. 238 WE jest zgodnie z art. 225

7 — Groeben i Schwarze-Schmidt, *EG*, art. 291, pkt 5.

8 — Zobacz także Schmidt, „Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", *Cahiers der droit européen 1991*, str. 67, 68.

ust. 1 WE Sąd Pierwszej Instancji, to jednak owo uregulowanie nie znajduje zastosowania w przypadku niniejszego sporu.

26. Z uwagi na to, że protokół jako taki nie zawiera jakiejkolwiek klauzuli arbitrażowej, nie można również oprzeć właściwości Trybunału na art. 238 WE.

27. W świetle powyższego w przypadku niniejszego sporu nie znajduje zastosowania żadne z postępowań objętych enumeratywnym wyliczeniem zawartym w art. 220 i nn. WE. Z przepisów traktatu WE wynika raczej wniosek odwrotny, mianowicie że nie przewidują one właściwości Trybunału w zakresie rozstrzygania bezpośrednich skarg EBC przeciwko państwu siedziby dotyczących wykładni protokołu [9].

28. Właściwość Trybunału w zakresie wykładni art. 3 protokołu może zatem ewentualnie wynikać z klauzuli arbitrażowej zawartej w porozumieniu w sprawie siedziby.

9 — Porównaj w tym zakresie zbliżony przypadek skargi bezpośredniej urzędnika przeciwko państwu członkowskiemu dotyczący sytuacji sprzed traktatu z Amsterdamu, a więc jeszcze na podstawie traktatu fuzyjnego, ponadto wyrok z dnia 27 października 1982 r. w sprawie 1/82 D. przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. 3709, pkt 8.

b) Właściwość na podstawie klauzuli arbitrażowej

29. Zgodnie z zawartą w art. 21 porozumienia w sprawie siedziby klauzulą arbitrażową „rozbieżności pomiędzy rządem [Republiki Federalnej Niemiec] a EBC dotyczące wykładni lub zastosowania niniejszego porozumienia [...] mogą zostać poddane przez którąkolwiek ze stron [...] rozstrzygnięciu Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości". Uprawnienie do przyjęcia takiej klauzuli arbitrażowej wynika z art. 35.4 statutu EBC.

30. Nie jest jasne, czy owa klauzula arbitrażowa winna być interpretowana szeroko w ten sposób, iż obejmuje ona także rozbieżności dotyczące innych przepisów niezawartych w porozumieniu w sprawie siedziby, jeżeli uregulowania te — tak jak w niniejszej sprawie art. 3 protokołu — mogą mieć znaczenie w przypadku sporów dotyczących porozumienia w sprawie siedziby.

31. Zgodnie z powoływanym przez rząd niemiecki orzecznictwem Trybunału klauzule arbitrażowe należy interpretować ściśle, ponieważ właściwość Trybunału wynikająca z klauzuli arbitrażowej stanowi wyjątek od zasad ogólnych. Jednakże powołana przez rząd niemiecki sprawa 426/85 dotyczyła tego, czy stan faktyczny stojący u podstaw skargi wzajemnej był objęty stosowną klauzulą arbitrażową. Klauzula ta przewidywała właściwość Trybunału we wszystkich sporach dotyczących wykonania umowy. Trybunał

stwierdził, że żądanie zawarte w skardze wzajemnej powinno (przynajmniej) „pozostawać w bezpośrednim związku ze zobowiązaniami wynikającymi z tej umowy" [10].

32. W niniejszym postępowaniu mamy do czynienia z innym przypadkiem, ponieważ nie dotyczy ono kwestii, czy dany stan faktyczny podlega klauzuli arbitrażowej, lecz tego, czy Trybunał jest uprawniony do przyjęcia na podstawie klauzuli arbitrażowej zawartej w porozumieniu w sprawie siedziby wiążącej wykładni przepisu wspólnotowego, który nie jest zwarty w tym porozumieniu [11].

33. Ponadto inaczej niż w przypadku powołanej sprawy 426/85, już samo brzmienie klauzuli arbitrażowej ogranicza zakres jej zastosowania w niniejszej sprawie. Samym tylko sformułowaniem „dotyczące wykładni lub zastosowania *niniejszego* porozumienia" [12] art. 21 porozumienia w sprawie siedziby wyłącza właściwość Trybunału w zakresie wykładni przepisów nie zawartych w tym porozumieniu.

34. Ponadto klauzula arbitrażowa może ustanawiać właściwość dotyczącą jedynie takiego porozumienia, w którym została zawarta. Poszerzenie zakresu właściwości mogłoby wchodzić w grę jedynie w przypadku takich umów lub porozumień, których stronami są te same podmioty, które zawarły porozumienie w sprawie siedziby zawierające klauzulę arbitrażową. Jeżeli dopuściłoby się możliwość dalszego poszerzenia zakresu zastosowania klauzuli arbitrażowej na porozumienia, których stronami są inne podmioty, tak jak w niniejszej sprawie na przykład na protokół, to prowadziłoby to do narzucenia stronom zawierającym porozumienie klauzuli arbitrażowej, a wraz z nią także właściwości Trybunału, której strony akurat, prawdopodobnie świadomie, nie miały zamiaru ustanawiać.

35. Stronami porozumienia w sprawie siedziby są EBC oraz Republika Federalna Niemiec, podczas gdy stronami protokołu są państwa członkowskie. Chociażby z tego powodu nie można, nawet pośrednio, uzasadniać właściwości Trybunału w zakresie wykładni protokołu w oparciu o art. 21 porozumienia w sprawie siedziby.

36. Powyższego nie zmienia okoliczność, na którą wskazał również EBC, że porozumienie w sprawie siedziby winno być interpretowane „w świetle" protokołu [13]. Uwzględnienie

10 — Wyrok z dnia 18 grudnia 1986 r. w sprawie 426/85 Komisja przeciwko Zoubek, Rec. str. 4057, pkt 11; podobnie odnośnie do analogicznej sytuacji (dopuszczalność skargi wzajemnej) wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-114/94 IDE przeciwko Komisji, Rec. str. I-803, pkt 82.

11 — Nie chodzi również o kwestię, który ze wspólnotowych sądów jest właściwy w sprawie, albo czy klauzula arbitrażowa jest nieważna — por. wyrok z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-294/02 Komisja przeciwko AMI Semiconductor Belgium i in., Zb.Orz. str. I-2175.

12 — Kursywa wprowadzona przez rzecznika.

13 — Porównaj wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-69/97 Komisja przeciwko SNUA, Rec. str. I-2363, pkt 19.

przepisów pozostających w związku z przepisem podlegającym wykładni nie oznacza tego samego, co ustanowienie podstawy dla właściwości Trybunału w zakresie (wiążącej) wykładni również i tych przepisów, w szczególności zaś nie stanowi domniemania takiej właściwości.

39. W związku z powyższym można stwierdzić, iż w niniejszej sprawie Trybunał nie jest właściwy do dokonania wykładni art. 3 protokołu. Nie stoi to jednak na przeszkodzie uwzględnieniu przepisów pozostających w związku z protokołem.

37. Bez znaczenia w tym względzie jest okoliczność, że z obiektywnego punktu widzenia Trybunał jest właściwy w zakresie wykładni protokołu na podstawie samego protokołu oraz traktatu WE. W rzeczywistości bowiem, na co już wskazano, owa właściwość ma ograniczony zakres i odnosi się tylko przewidzianych traktatem WE trybów postępowania i podmiotów posiadających legitymację czynną w zakresie tych postępowań. A zatem ustalenie właściwości w oparciu o sporną klauzulę oznaczałoby poszerzenie podmiotowego zakresu przewidzianych protokołem środków ochrony prawnej.

2) Właściwość Trybunału w zakresie wykładni art. 8 porozumienia w sprawie siedziby

40. Artykuł 21 porozumienia w sprawie siedziby ustanawia właściwość Trybunału w zakresie rozstrzygania „rozbieżności między rządem a EBC dotyczących wykładni lub zastosowania niniejszego porozumienia [...]". W niniejszej sprawie strony toczą spór między innymi o to, czy przedmiotowe żądanie zwrotu podatku podnoszone przez EBC podlega ocenie wyłącznie w świetle art. 8 porozumienia w sprawie siedziby, czy też przepis ten poprzez zawarte w nim odniesienie odsyła do art. 3 protokołu a tym samym, czy spór winien być rozstrzygnięty także przy uwzględnieniu tego protokołu. Spór dotyczy zatem bezpośrednio treści art. 8 porozumienia w sprawie siedziby. W związku z powyższym w niniejszej sprawie chodzi o rozbieżność pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a EBC dotyczącą wykładni porozumienia w sprawie siedziby w rozumieniu art. 21 tego porozumienia, z którego to względu przepis ten, wbrew twierdzeniom rządu niemieckiego, znajduje zastosowanie i stanowi podstawę właściwości Trybunału.

38. Klauzula arbitrażowa, która przewidywałaby właściwość Trybunału w zakresie szerszym niż przedstawiono powyżej, stanowiłaby ponadto wyjątek od przedstawionych zasad ogólnych dotyczących właściwości, w tym zasad ustanowionych w traktacie WE. Tego rodzaju zmiana postanowień umownych nie jest jednak objęta upoważnieniem zawartym w art. 35.4 statutu EBC.

3) Wnioski

41. W zakresie, w jakim skarga oparta jest na protokole, uznać ją należy za niedopuszczalną z uwagi na brak właściwości Trybunału. Natomiast w zakresie, w jakim skarga oparta jest na porozumieniu w sprawie siedziby, należy ją uznać za dopuszczalną.

43. W opinii EBC pośrednie obciążenie go podatkiem obrotowym jest niezgodne z art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby w związku z art. 3 ust. 2 protokołu. Praktyka rządu niemieckiego, to znaczy stosowanie uregulowania krajowego dotyczącego podatku obrotowego, narusza te przepisy.

V — Co do istoty sprawy

A — *Argumentacja stron*

1) Argumentacja EBC

42. *EBC* podnosi, że musi ponosić na rzecz wynajmujących opłaty z tytułu najmu oraz dodatkowych kosztów, które to opłaty zawierają podatek obrotowy zapłacony przez wynajmujących usługodawcom za świadczone przez nich usługi. W związku z tym CEB twierdzi, że został w ten sposób pośrednio obciążony podatkiem obrotowym. Ponadto, co stwierdzone zostało w orzecznictwie Trybunału, wynika to z systemu odliczeń i zwolnień z przewidzianego w szóstej dyrektywie VAT oraz niemieckich przepisów dotyczących podatku obrotowego.

44. Co prawda EBC przyznaje, że zgodnie z brzmieniem art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby przepis ten ma zastosowanie jedynie do podatku obrotowego „zafakturowanego odrębnie". Niemniej jednak przepis ten w związku z art. 3 ust. 2 protokołu przewiduje nie tylko zwrot podatku odrębnie zafakturowanego, ale także zwrot wszelkich podatków obrotowych, które są zawarte w cenach towarów i usług nabytych przez EBC do celów użytku służbowego, a więc także podatku obrotowego pośrednio poniesionego przez EBC w wyniku jego przerzucenia przez wynajmujących. Wynika to z brzmienia art. 3 ust. 2 protokołu, który wyraźnie nakazuje zwrot podatku obrotowego przez państwa członkowskie „wszędzie tam, gdzie jest to możliwe", a ponadto wymaga całkowitego zwrotu „kwoty podatków pośrednich [...] wliczonych w cenę".

45. Taką wykładnię potwierdza treść i cel art. 3 ust. 2 protokołu. Zasadniczo celem protokołu jest wzmocnienie niezależności instytucji Wspólnoty Europejskiej, w tym także EBC, wobec organów krajowych. Aby zapewnić efektywną realizację tego celu należy dokonać funkcjonalnej wykładni przepisów protokołu. Jego zdaniem przepisy te nie dość, że zakazują takich uregulowań krajowych, które bezpośrednio uniemożliwiają skorzystanie z przyznanych zwolnień podatkowych i przywilejów, to także, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, sprzeciwiają się również takim uregulowaniom krajowym, które w sposób pośredni prowadzą do opodatkowania lub utrudniają korzystanie z przywilejów. Treścią i celem tych przepisów jest mianowicie niedopuszczenie do sytuacji, w której państwo członkowskie mogłoby czerpać korzyści podatkowe z faktu umiejscowienia na jego terytorium siedziby danego organu, ze szkodą dla środków finansowych tego organu (pochodzących bezpośrednio lub pośrednio od wszystkich państw członkowskich).

46. Taki wniosek wypływa również z tego, że porozumienie w sprawie siedziby zajmuje w hierarchii aktów normatywnych pozycję niższą niż protokół. Oparte na protokole prawo do zwrotu podatku obrotowego przez państwa członkowskie „wszędzie tam, gdzie jest to możliwe" nie może być ograniczone przez postanowienie porozumienia w sprawie siedziby, które uzależnia zwrot podatku obrotowego od jego odrębnego zafakturowania. Przeciwnie, prawo do zwrotu podatku jest stosowane we wszystkich tych przypadkach, w których można wykazać i określić kwotowo istnienie ciężaru finansowego wynikającego z podatku obrotowego. W tym zakresie zgodnie z art. 10 WE na państwie członkowskim spoczywa obowiązek współpracy, dotyczący w szczególności ustanowienia takiej procedury zwrotu podatku, która mogłaby wykluczyć ewentualne trudności praktyczne dotyczące wykazania zapłaconego podatku.

2) Argumentacja rządu niemieckiego

47. Zdaniem rządu niemieckiego jakiekolwiek prawo do zwrotu podatku powinno być rozważane wyłącznie w oparciu o art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu zwrotowi podlegają jedynie kwoty podatku, które zostały odrębnie zafakturowane. Ponieważ nie istnieją faktury wystawione na rzecz EBC z tytułu najmu i opłat dodatkowych, które odrębnie wskazywałyby kwotę podatku obrotowego, EBC nie przysługuje roszczenie o zwrot podatku.

48. Przewidziany w § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG wymóg odrębnego wykazania kwoty podatku odpowiada uregulowaniu zawartemu w art. 18 ust. 1 lit. a oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT. Zdaniem strony pozwanej wyodrębnienie kwoty podatku obrotowego na fakturze pełni ważną funkcję dokumentacyjną we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej, ponieważ określa wysokość świadczenia wzajemnego w szczególności wobec odbiorcy

świadczenia. Taki sposób dokumentacji odgrywa jednocześnie ważną rolę w realizacji obowiązków kontrolnych administracji podatkowej.

49. Ponadto mechanizm zwrotu podatku przewidziany w art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby jest zgodny z szóstą dyrektywą VAT, zaś wyłączenie możliwości odliczenia naliczonego podatku przez wynajmującego nie stanowi żadnej specyficznej cechy najmu na rzecz EBC, ponieważ dotyczy to także najmu na rzecz banków i towarzystw ubezpieczeniowych sektora prywatnego.

50. Zdaniem rządu niemieckiego, zgodnie z art. 13 cześć B lit. b szóstej dyrektywy VAT, który został transponowany do prawa niemieckiego przez § 4 pkt 12 lit. a UStG, usługi w zakresie wynajmu są wyraźnie zwolnione z podatku obrotowego. Republika Federalna Niemiec skorzystała z możliwości przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania pozostawionej uznaniu państw członkowskich na podstawie art. 13 część C szóstej dyrektywy, ustanawiając w § 9 UStG prawo wyboru opodatkowania. Pomimo że w przypadku EBC wyłączona jest jakakolwiek możliwość opodatkowania podatkiem obrotowym, ponieważ EBC nie posiada statusu „przedsiębiorcy" w rozumieniu właściwych przepisów, możliwość tę należałoby również wykluczyć, nawet gdyby EBC posiadał taki status, ponieważ podobnie jak banki oraz towarzystwa ubezpieczeniowe sektora prywatnego, EBC nie wykonuje czynności dających prawo do odliczenia naliczonego podatku.

51. Zdaniem rządu niemieckiego nie jest dopuszczalna wykładnia art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby wychodząca poza literalny zakres tego przepisu. W szczególności, wbrew twierdzeniom EBC, wymóg szerokiej wykładani tego przepisu nie wynika z art. 3 ust. 2 protokołu.

52. Strona pozwana twierdzi, że protokół stanowi dla EBC upoważnienie do samodzielnego zawierania umów międzynarodowych z państwami członkowskimi. EBC skorzystał z tego upoważnienia, negocjując porozumienie w sprawie siedziby, którego postanowienia konkretyzują ogólne postanowienia protokołu. W rezultacie sam art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby przejmuje zasady zawarte w protokole poprzez ich konkretyzację w sposób ostateczny i wiążący dla obu stron. Ponadto porozumienie w sprawie siedziby było w sposób szczegółowy negocjowane przez ekspertów reprezentujących obie strony, którzy byli świadomi, iż wynajem na rzecz EBC będzie zwolniony z podatku obrotowego, oraz że prawo wyboru opodatkowania będzie wykluczone z uwagi na nie posiadanie

przez EBC statusu przedsiębiorcy. Mimo istnienia tak jednoznacznych uregulowań, EBC nie w trakcie negocjacji żadnej próby szczególnego uregulowania kwestii wynajmu.

53. Niemiecki rząd nie podziela stanowiska EBC, zgodnie z którym zamiar i cel art. 3 ust. 2 protokołu narzucają szeroką wykładnię art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby. Celem protokołu jest zagwarantowanie niezależności EBC oraz zapewnienie, że państwo członkowskie nie będzie czerpało nieuzasadnionych korzyści z faktu umiejscowienia siedziby EBC na swoim terytorium. Żaden z tych celów nie został zagrożony. W szczególności Republika Federalna Niemiec nie odnosi korzyści podatkowych kosztem EBC z powodu zwolnienia najmu z podatku obrotowego, ponieważ najem pomieszczeń biurowych na rzecz EBC odbywa się na tych samych warunkach, jak na rzecz innych klasycznych najemców, takich jak banki lub towarzystwa ubezpieczeniowe sektora prywatnego. Przychód z tytułu podatku obrotowego wynikający z braku możliwości odliczenia przez wynajmującego podatku naliczonego powstaje po stronie niemieckiego skarbu państwa nie z powodu płatności dokonanej przez EBC, lecz w wyniku stosunku prawnego istniejącego pomiędzy wynajmującym a usługodawcą, który naliczył podatek. Właśnie ten usługodawca odprowadza na rzecz niemieckiego skarbu państwa podatek obrotowy z tytułu świadczonych usług. Skarb państwa ostatecznie zatrzymuje ten podatek, ponieważ wynajmujący nie ma możliwości odliczenia naliczonego podatku. W ten sposób skarb państwa osiąga przychód podatkowy niezależnie od stosunku prawnego łączącego EBC oraz wynajmującego.

54. W każdym razie zdaniem rządu niemieckiego art. 3 ust. 2 protokołu nie może być stosowany bezpośrednio, ponieważ nie jest możliwe określenie dokładnej wysokości podatków pośrednich, które wynajmujący rzeczywiście musi opłacać w związku ze świadczeniem dodatkowych usług akurat na rzecz EBC, a nie na rzecz innych najemców, podobnie jak niemożliwe jest wykazanie, że w istocie mamy do czynienia z przerzuceniem tego podatku na EBC, a nie ze zwykłym podniesieniem czynszu najmu. Ponadto w zakresie, w jakim EBC opowiada się za bezpośrednim stosowaniem protokołu, Trybunał nie posiada właściwości na podstawie klauzuli arbitrażowej zawartej w porozumieniu w sprawie siedziby.

B — *Ocena*

1) Stosunek pomiędzy art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby oraz art. 3 ust. 2 protokołu

55. Artykuł 3 ust. 2 protokołu przewiduje „wszędzie tam, gdzie jest to możliwe" zwol-

nienie z wszelkich podatków pośrednich zawartych w cenie wszelkiego mienia ruchomego, jak i nieruchomego.

56. Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby przewiduje zwrot podatku jako formę zwolnienia podatkowego oraz ustanawia dalsze wymogi dla takiego zwolnienia w postaci konieczności złożenia wniosku, minimalnej kwoty podatku, a także odrębnego wykazania rzeczywiście zapłaconego podatku. Ponadto art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby konkretyzuje zawarte w art. 3 ust. 2 protokołu odniesienie do podatków pośrednich oraz podatków z tytułu sprzedaży poprzez odwołanie do podatku obrotowego. Zakres zastosowania art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby jest w związku z tym węższy w porównaniu z art. 3 ust. 2 protokołu. Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby stanowi przepis szczególny wobec art. 3 protokołu i wobec tego posiada pierwszeństwo w stosowaniu.

57. Z uwagi na ograniczoną właściwość Trybunału okolicznością decydującą o zasadności niniejszej skargi jest to, czy podnoszone przez EBC żądanie wynika z art. 8 porozumienia w sprawie siedziby. Jeśli chodzi o wykładnię tego przepisu, spór pomiędzy stronami dotyczy w szczególności tego, czy art. 8 porozumienia w sprawie siedziby odsyła poprzez zawarte w nim odniesienie do art. 3 ust. 2 protokołu, włączając w ten sposób ów przepis do porozumienia w sprawie siedziby.

58. Zgodnie z piątym motywem porozumienia w sprawie siedziby jego celem jest „określenie" przywilejów i immunitetów. Już sam dobór słów wskazuje, że porozumienie to stanowi wyczerpujące uregulowanie dotyczące przywilejów i immunitetów EBC, a więc należy wykluczyć odesłanie do protokołu.

59. Zwrot zapłaconego przez EBC podatku obrotowego następuje zgodnie z art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby, „stosując art. 3 ust. 2 protokołu", tym niemniej pod warunkiem spełnienia określonych dodatkowych wymogów. Także to sformułowanie wskazuje, że art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby uzupełnia powołane postanowienie protokołu, co oznacza jego „stosowanie". Gdyby porozumienie w sprawie siedziby miało na celu szersze niż wspomniane odesłanie do protokołu, czy też wprowadzenie uregulowania o takim samym zakresie, wówczas użyto by innych sformułowań, takich jak „bez uszczerbku dla" czy „zgodnie z". Użycie wyrażenia „stosując" wskazuje natomiast, że porozumienie w sprawie siedziby stanowi świadomą konkretyzację protokołu poprzez określenie

dodatkowych warunków zwrotu podatku, ograniczających możliwość zwrotu podatku.

60. Warunki zwrotu podatku ustanowione w art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby obejmują zarówno odrębne zafakturowanie podatku obrotowego przez przedsiębiorców, przeznaczenie dostaw towarów i usług „do użytku służbowego przez EBC", określoną minimalną kwotę należnego podatku, jak i faktyczną zapłatę podatku przez EBC przedsiębiorcom. W szczególności określenie minimalnej kwoty należnego podatku (w tym wypadku 50 DM) stanowi, podobnie jak wymóg odrębnego zafakturowanie podatku, istotne ograniczenie, którego nie zawiera protokół. Niemniej jednak pierwsze ograniczenie, w przeciwieństwie do ograniczenia będącego przedmiotem niniejszego sporu, nie zostało zakwestionowane.

61. Samo brzmienie art. 3 ust. 2 protokołu nakłada na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia zwrotu podatków pośrednich wyłącznie tam, „gdzie jest to możliwe". Nakładając obowiązek zapewnienia „stosownych" środków, pozostawia ponadto państwom członkowskim dość znaczny margines swobody.

62. Z kolei art. 3 ust. 1 protokołu przewiduje w tym zakresie bliżej nieokreślone zwolnienie z każdego podatku. Przepis ten określa więc, podobnie jak art. 3 ust. 2, tylko pewne ramy, które uzupełnia porozumienie w sprawie siedziby. Obydwa przepisy, będąc przepisami ramowymi, nie mogą być jednak stosowane bezpośrednio, wobec czego sam protokół nie wystarcza, aby wywołać skutek w postaci zwolnienia z podatku.

63. Pod tym względem rozważany w ramach niniejszego postępowania art. 3 ust. 2 protokołu różni się w sposób istotny od art. 11 lit. b protokołu w brzmieniu z dnia 18 kwietnia 1951 r., który leżał u podstaw rozstrzygnięcia w sprawie 6/60 powołanej przez EBC [14]. To wcześniejsze uregulowanie przewidywało jeszcze bezwarunkowe i ściśle określone zwolnienie. Ponieważ dotyczyło ono jednak „zwolnienia z wszystkich podatków od wypłaconych przez Wspólnotę dochodów i dodatków", to stosowane było do całkowicie odmiennego stanu faktycznego, niż ten, do którego odnosi się będący przedmiotem niniejszego sporu art. 3 ust. 2.

64. To samo dotyczy powołanego przez EBC art. 13 ust. 2 protokołu, który w taki sam sposób bezwarunkowo stanowi, że „urzędnicy i inni pracownicy [...] są zwolnieni z krajowych podatków od dochodów, wynagrodzeń i dodatków [...]". Orzecznictwo

14 — Wyrok z dnia 16 grudnia 1960 r. w sprawie 6/60 Humblet przeciwko Belgii, Rec. str. 1125.

dotyczące tego uregulowania, na które powołuje się EBC [15], znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie w równie niewielkim stopniu, co orzecznictwo dotyczące art. 12 lit. b protokołu [16]. Również art. 12 protokołu przewiduje w sposób autonomiczny i bezwzględnie obowiązujący, bez potrzeby przyjmowania dodatkowych przepisów przez państwa członkowskie, że „na terytorium każdego państwa członkowskiego [...] urzędnicy i inni pracownicy Unii [...] korzystają z przywileów i immunitetów".

65. Również przywoływana sprawa 2/68 [17] dotyczyła całkowicie odmiennego przepisu, który w odróżnieniu od art. 3 ust. 2 protokołu bezpośrednio ustanawiał prawa i ich gwarancje. Istotny dla tej sprawy art. 1 protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (zwanej dalej „Euroatom") przewidywał, że organy krajowe są uprawnione do złożenia wniosku o upoważnienie do zastosowania środków przymusu. Takie uregulowanie nie wymagało dalszego rozwinięcia przez przepisy krajowe państwa członkowskiego. W związku z powyższym prawo to, jako prawo przyznane jej bezpośrednio protokołem w sprawie przywilejów i immunitetów Euroatom, nie mogło być zniesione żadnym porozumieniem.

66. Przywołane orzecznictwo, zgodnie z którym porozumienie w sprawie siedziby nie może ograniczać tych (już przyznanych) praw i gwarancji [18], może mieć zastosowanie jednak tylko w takich wypadkach, kiedy protokół bezpośrednio przyznaje prawa i gwarancje.

67. Tym samym dokonana przez art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby konkretyzacja art. 3 ust. 2 protokołu reguluje w sposób wyczerpujący i ostateczny możliwość zwrotu kwoty podatku obrotowego, tak że nie jest możliwe uzasadnienie żądania zwrotu podatku w oparciu o protokół.

2) Żądanie zwrotu podatku na podstawie art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby

68. Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby stanowi w sposób jasny i bezsporny, że zwrot podatku obrotowego jest możliwy jedynie wówczas, gdy podatek ten został odrębnie zafakturowany. Strony zgodne są co do tego, że takie odrębne zafakturowanie nie miało miejsca w przypadkuspornych opłat

15 — Wyrok z dnia 24 lutego 1988 r. w sprawie 260/86 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 955, a także z dnia 22 marca 1990 r. w sprawie 333/88 Tither przeciwko Commissioners of Inland Revenue, Rec. str. I-1133, z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-263/91 Kristoffersen, Rec. str. I-2755, oraz z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-229/98 Vander Zwalmen i Massart przeciwko Belgii, Rec. str. I-7113.

16 — Wyrok z dnia 18 marca 1986 r. w sprawie 85/85 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 1149.

17 — Postanowienie z dnia 17 grudnia 1968 r. w sprawie 2/68 Ufficio imposta di consumo Ispra przeciwko Komisji, Rec. str. 635.

18 — Przywołane w przypisie 17 postanowienie w sprawie 2/68 Ufficio imposta di consumo Ispra przeciwko Komisji.

z tytułu czynszu oraz usług. Tym samym art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby nie daje podstawy do żądania zwrotu, zdaniem EBC, pośrednio zapłaconego podatku obrotowego.

69. Gdyby zamiarem stron było zapewnienie możliwości zwrotu podatku, wówczas przewidziałyby ją w porozumieniu w sprawie siedziby, zwłaszcza że problem „pośrednich podatków pośrednich" nie jest nowy [19]. Jednakże nie dość, że strony odstąpiły od przyjęcia uregulowania zapewniającego taką możliwość, to także za pomocą sformułowania w art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby wręcz wyłączyły zwrot podatku w takich wypadkach. Należy zatem wykluczyć możliwość zwrotu.

70. Strony porozumienia w sprawie siedziby były uprawnione do przyjęcia takiego uregulowania. W szczególności nie stały temu na przeszkodzie przepisy szóstej dyrektywy VAT.

71. W rzeczywistości bowiem zawarte przez Radę na podstawie art. 300 WE w imieniu Wspólnoty umowy stanowią na gruncie prawa wspólnotowego działanie organu wspólnotowego w rozumieniu art. 234 ust. 1 lit. b WE, a tym samym stanowią część wspólnotowego porządku prawnego [20]. W hierarchii aktów prawnych zajmują one miejsce pomiędzy prawem pierwotnym a wtórnym (zob. art. 300 ust. 6 i 7 WE).

72. Pomimo że nie można uznać zawartego przez EBC porozumienia za umowę w rozumieniu art. 300 WE, to jednak stanowi ono umowę, której stroną jest Wspólnota. Okoliczność ta oraz status porozumienia jako aktu prawnego mającego szczególną formę przemawiają za tym, aby taktować to porozumienie w pewnym sensie jako umowę w rozumieniu art. 300 WE. W ten sposób można by zgodnie z zasadami obowiązującymi dla umów, których stroną jest Wspólnota, przyznać porozumieniu taką samą rangę. Jako porozumienie pomiędzy państwem członkowskim a EBC zajmujące w hierarchii aktów normatywnych pozycję pomiędzy prawem pierwotnym a wtórnym, porozumienie w sprawie siedziby nie podlega zatem ocenie w świetle szóstej dyrektywy VAT. Tym samym zagadnienie, czy szósta dyrektywa VAT przewiduje wymóg zapewnienia przez krajowe przepisy podatkowe możliwości odliczenia naliczonego podatku w takich wypadkach, jak w niniejszej sprawie, nie podlega rozstrzygnięciu w ramach roszczenia o zwrot podatku opartego na art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby.

19 — Porównaj w tym zakresie Muller, „International organizations and their officials: to tax or not to tax?", *IJIL 1993*, 47, 61.

20 — Wyrok z dnia 30 kwietnia 1974 r. w sprawie 181/73 R. i V. Haegeman przeciwko Belgii, Rec. str. 449, pkt 2–6.

73. Oczywiście nie wyłącza to możliwości przedłożenia odpowiednich pytań prawnych dotyczących wykładni szóstej dyrektywy VAT do rozstrzygnięcia w ramach postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 234 WE. Ustalenie kwestii, czy niemieckie prawo narusza prawo wspólnotowe, a w szczególności szóstą dyrektywę VAT, mogłoby z kolei nastąpić w ramach postępowania w sprawie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 226 WE.

74. Z powyższych rozważań wynika, że skarga jako nieuzasadniona winna zostać oddalona.

VI — Koszty

75. Zgodnie z art. 69 ust. 2 regulaminu postępowania strona przegrywająca sprawę zostaje obciążana kosztami na żądanie strony przeciwnej. Ponieważ Republika Federalna Niemiec wniosła o obciążenie EBC kosztami postępowania, a EBC przegrał sprawę, należy obciążyć go kosztami postępowania.

VII — Wnioski

76. Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby Trybunał orzekł, co następuje:

„1) Skarga zostaje oddalona.

2) Europejski Bank Centralny zostaje obciążony kosztami postępowania".