NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

prednesené 13. septembra 2005 [1]

I — Úvod

1. Súdnemu dvoru bol predložený spor týkajúci sa rozsahu oslobodenia od nepriamych daní, ktoré sa poskytuje Európskej centrálnej banke (ďalej len „ECB") v štáte, kde je jej sídlo, teda v Spolkovej republike Nemecko. Ide v zásade o to, v akom rozsahu je Súdny dvor vo veci príslušný a či je potrebné takisto vrátiť daň z obratu, ktorá nebola fakturovaná osobitne.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

1. Štatút Európskeho systému centrálnych bánk

2. Protokol o štatúte Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky (ďalej len „štatút ESCB") v článku 35.4 stanovuje:

„Súdny dvor má právomoc rozhodovať na základe akýchkoľvek arbitrážnych doložiek zahrnutých v zmluve uzatvorenej spoločenstvom alebo v jeho mene bez ohľadu na to, či má zmluva verejnoprávny alebo súkromnoprávny charakter."

2. Protokol o výsadách a imunitách Európskych spoločenstiev

definuje výsady a imunity ECB v Nemecku, v súlade s protokolom o výsadách a imunitách Európskych spoločenstiev.

3. Protokol o výsadách a imunitách Európskych spoločenstiev [2] (ďalej len „protokol o výsadách") stanovuje v článku 3 druhom odseku:

5. Článok 8 ods. 1 dohody o sídle stanovuje:

„Vlády členských štátov prijmú, vo všetkých prípadoch, ktoré to pripúšťajú, vhodné opatrenia k navráteniu alebo náhrade čiastok nepriamych daní a poplatkov z predaja, zahrnutých v cenách hnuteľného či nehnuteľného majetku, ak spoločenstvá vykonajú pre svoje úradné účely nákupy väčšieho rozsahu, pričom cena tieto dane zahŕňa. ..."

„V zmysle článku 3 druhého odseku protokolu Bundesamt für Finanzen [Spolkový úrad financií] na základe žiadosti vráti z príjmov pochádzajúcich z dane z obratu daň z obratu fakturovanú podnikmi osobitne ECB za dodanie tovarov a rôzne služby, ktoré poskytli ECB, ak sú tieto plnenia určené na úradné účely ECB. Suma dlžnej dane za tieto operácie musí v každom prípade presiahnuť 50 DEM a musela byť zaplatená zo strany ECB v prospech podniku. ..."

3. Dohoda o sídle

B — *Vnútroštátna právna úprava*

4. Ako vyplýva z piateho odôvodnenia dohody o sídle, táto dohoda medzi vládou Spolkovej republiky Nemecko a ECB o sídle tejto inštitúcie (ďalej len „dohoda o sídle") [3]

6. Šiesta smernica DPH bola prebratá do nemeckého právneho poriadku zákonom o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG"), pričom jeho znenie relevantné pre tento spor je znenie z 9. júna 1999 [4].

2 — Protokol o výsadách a imunitách Európskych spoločenstiev z 8. apríla 1965 (Ú. v. ES L 152, 1967, s. 13).

3 — Dohoda z 18. septembra 1998, BGBl. II. 1998, s. 2745.

4 — BGBl. I 1999, s. 1270.

7. § 4 UStG je založený na článku 13 B písm. b) šiestej smernice DPH a stanovuje:

„Spomedzi plnení, na ktoré sa vzťahuje článok 1 ods. 1 bod 1, sú oslobodené:

...

12. a) prenájom nehnuteľného majetku...“

8. § 9 ods. 1 UStG je založený na článku 13 C šiestej smernice a stanovuje:

„Podnikateľ môže považovať plnenie, ktoré by bolo za normálnych okolností oslobodené v zmysle § 4 ods. 8 písm. a) alebo ods. 12, 13 alebo 19, za plnenie, na ktoré sa uplatňuje uvedená daň, ak je toto plnenie vykonané v prospech iného podnikateľa pre jeho podnik.“

9. § 15 UStG upravuje odpočet dane zaplatenej na vstupe tak, že podnikateľ môže odpočítať daň fakturovanú osobitne za dodanie tovaru alebo poskytnutie rôznych služieb, ktoré vykonal pre jeho podnik iný podnikateľ. Táto možnosť však okrem iného neexistuje v prípade dane vyberanej v súvislosti s dodávkou, dovozom alebo nadobudnutím tovarov v rámci Spoločenstva, ako aj v prípade iných plnení, ktoré podnikateľ používa pre svoje oslobodené plnenia.

III — Skutkové okolnosti

10. ECB v žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil konkrétnu povinnosť vrátiť daň a skonštatoval, že článok 8 ods. 1 dohody o sídle v spojení s článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách musí byť vykladaný v tom zmysle, že na základe týchto ustanovení je takéto vrátenie dane povinné.

11. ECB navrhuje vo svojej žalobe skonštatovať, že Spolková republika Nemecko ako štát, kde má ECB svoje sídlo, je povinná vrátiť ECB zaplatenú daň z obratu, podľa ECB nepriamo, z platieb nájomného a poskytovania služieb na jej úradné potreby. ECB navrhuje najmä skonštatovať, že Spolková republika Nemecko je povinná vrátiť sumy, ktoré sú v niektorých prípadoch konkrétne vyčíslené a v iných prípadoch sú určené len z hľadiska svojej podstaty.

IV — O prípustnosti

A — *Tvrdenia účastníkov konania*

12. Nemecká vláda namieta proti prípustnosti žaloby vo vzťahu k protokolu o výsadách a takisto aj vo vzťahu k dohode o sídle.

13. V prvom rade, arbitrážna doložka uvedená v článku 21 dohody o sídle sa uplatňuje výslovne iba na nezhody týkajúce sa výkladu alebo uplatňovania „tejto dohody". Nemecká vláda preto uvádza, že Súdny dvor nie je príslušný rozhodnúť, pokiaľ ide o výklad a uplatňovanie protokolu o výsadách, teda priame uplatňovanie článku 3 druhého odseku tejto dohody, a že žaloba je v tomto zmysle neprípustná.

14. V druhom rade podľa tejto vlády arbitrážna doložka, ktorá sa má podľa judikatúry Súdneho dvora vykladať doslovne, nie je uplatniteľná ani pokiaľ ide o dohodu o sídle, pretože neexistuje žiadna „nezhoda týkajúca sa výkladu a uplatňovania dohody o sídle". Nemecká vláda a ECB sa zhodujú v názore, podľa ktorého článok 8 ods. 1 uvedenej dohody, posudzovaný samostatne, stanovuje len vrátenie dane z obratu fakturovanej osobitne, a teda sa neuplatňuje, keďže v danom prípade nejde o vrátenie dane z obratu fakturovanej osobitne.

15. ECB uvádza, že žaloba je prípustná na základe arbitrážnej doložky, v spojení s článkom 35.4 štatútu ESCB.

16. Pokiaľ ide o výklad protokolu o výsadách, zmluvu je vždy potrebné vykladať vzhľadom na jej kontext a v spojení s uplatniteľným právom Spoločenstva. ECB poznamenala, že článok 8 ods. 1 dohody o sídle odkazuje výslovne na článok 3 druhý odsek protokolu o výsadách a konštatuje, že tieto dve ustanovenia sú nerozlučne spojené. V skutočnosti ustanovenia tejto dohody konkretizujú ustanovenia uvedeného protokolu, a preto majú byť vždy vykladané a uplatňované v spojení s ním.

17. Pokiaľ ide ďalej o článok 8 ods. 1 dohody o sídle, ECB uvádza, že existuje zjavne

nezhoda medzi ECB a Spolkovou republikou Nemecko týkajúca sa výkladu a uplatňovania tohto ustanovenia v spojení s článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách, na ktoré sa vzťahuje arbitrážna doložka. Podľa ECB Spolková republika Nemecko porušila tieto ustanovenia poskytujúce oslobodenie tým, že jej odmieta vrátiť daň z obratu, obsiahnutú v cene nájmu a zvýšené poplatky z dôvodu nemožnosti odpočítať daň na vstupe. Podľa ECB nemecká vláda uvádza naopak, že takéto právo na vrátenie dane nevyplýva z článku 8 ods. 1 dohody o sídle, keďže tento stanovuje z hmotnoprávneho hľadiska, že sumy dane z obratu sa fakturujú osobitne.

18. Uvedené dva návrhy ECB sa zakladajú tak na dohode o sídle, ako aj na protokole o výsadách, takže je potrebné analyzovať v prvom rade to, či Súdny dvor je príslušný vo veci rozhodnúť vzhľadom na tieto dve ustanovenia.

B — *Posúdenie*

1. Právomoc Súdneho dvora na poskytnutie výkladu článku 3 protokolu o výsadách

a) Právomoc založená na všeobecných ustanoveniach

19. Protokol o výsadách, v znení zmenenom a doplnenom článkom 9 Amsterdamskej zmluvy[5], ktorá bola v platnosti v čase vzniku skutkových okolností, je podľa článku 291 ES[6] neoddeliteľnou súčasťou Zmluvy ES, a teda z hľadiska práva má to isté postavenie.

20. Z dôvodu tejto rovnosti postavenia, všeobecné ustanovenia Zmluvy týkajúce sa právomoci Súdneho dvora (články 220 ES a nasl.) sa uplatňujú takisto na protokol o výsadách. Okrem toho je výslovne uvedené v článku 11 Amsterdamskej zmluvy, že „ustanovenia Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva... týkajúce sa právomocí Súdneho dvora Európskych spoločenstiev a výkonu týchto právomocí sa vzťahujú... na Protokol o výsadách a imunitách...". Z hmotnoprávneho hľadiska už samotné tieto všeobecné ustanovenia predstavujú základ pre právomoc Súdneho dvora bez toho, aby bolo potrebné odvolávať sa na

5 — Amsterdamská zmluva, ktorá mení Zmluvu o Európskej únii, Zmluvy o založení Európskych spoločenstiev a niektoré súvisiace akty (Ú. v. ES C 340, 1997, s. 1).

6 — Pozri GRABITZ – HILF-SCHWEITZER: *EU-Kommentar*, článok 291, bod 3, ako aj GROEBEN – SCHWARZE-SCHMIDT: *EG*, článok 291, bod 3.

arbitrážnu doložku dohody o sídle. Súdny dvor však môže rozhodovať v sporoch týkajúcich sa uplatňovania a výkladu tohto protokolu len ak možno platným spôsobom začať pred ním konanie.[7] Právomoc v tejto súvislosti vyplýva z článku 220 ES a nasl. Rozhodujúce je preto, či Zmluva stanovuje postup, v ktorom ECB môže uplatniť svoj návrh na vrátenie dane a v ktorom prípadne môže byť vydané navrhované rozhodnutie.[8]

21. V článku 220 ES a nasl. sú uvedené na jednej strane priame žaloby ako konanie o nesplnenie povinnosti (články 226 ES a 227 ES), konania súvisiace so žalobami o neplatnosť (článok 230 ES) alebo žalobami na nečinnosť (článok 232 ES).

22. Tieto dva posledné uvedené druhy priamych žalôb nie sú v danom prípade relevantné, pretože nemôžu žalobkyni poskytnúť právnu ochranu, ktorú si nárokuje. Žalobu o neplatnosť je určite možné vylúčiť, pretože žaloba v tomto konaní nenavrhuje, aby bola dohoda o sídle vyhlásená za neplatnú. Okrem toho, keďže ide o primárne právo, protokol o výsadách aj tak nepodlieha kontrole Súdneho dvora, pokiaľ ide o jeho platnosť.

23. Povinnosť vrátenia uvádzaná ECB je v prípade jej preukázania výsledkom údajného zákazu uložiť daň z obratu. ECB teda uvádza, okrem povinnosti vrátenia, takisto porušenie ustanovení, na ktorých sa zakladá žaloba, zo strany členského štátu. Protokol o výsadách je neoddeliteľnou súčasťou Zmluvy, a teda ECB môže uvádzať žalobný dôvod porušenia článku 3 uvedeného protokolu (v spojení s článkom 8 dohody o sídle) iba v rámci žaloby o nesplnenie povinnosti v zmysle článkov 226 ES a 227 ES. Účastníkom tohto konania však môže byť podľa článku 226 ES len Komisia a podľa článku 227 ES každý členský štát. Iné inštitúcie uvedené v článku 7 ES nemajú takéto oprávnenie, a takisto *a fortiori* nie ECB, uvedená v článku 8 ES.

24. Okrem toho existuje podľa článku 234 ES možnosť obrátiť sa na Súdny dvor s prejudiciálnou otázkou. V tomto konaní však nejde o takú otázku, s ktorou napokon ECB ani nie je oprávnená obrátiť sa na Súdny dvor, takže toto konanie nemožno kvalifikovať ani týmto spôsobom.

25. Článok 238 ES napokon stanovuje právomoc Súdneho dvora rozhodovať na základe arbitrážnej doložky. Od Zmluvy z Nice však podľa článku 225 ods. 1 ES patria žaloby založené na článku 238 ES do

7 — GROEBEN – SCHWARZE-SCHMIDT: *EG*, článok 291, bod 5.

8 — Pozri takisto SCHMIDT: Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes. *Cahiers de droit européen 1991*, s. 67 a 68.

právomoci Súdu prvého stupňa. Toto ustanovenie teda nemožno v tomto prípade uplatniť.

26. Protokol o výsadách samotný neobsahuje arbitrážnu doložku, a teda právomoc Súdneho dvora vo veci nemožno zakladať na článku 238 ES.

27. Z toho vyplýva, že v tomto spore nejde o žiadne z konaní uvedených v taxatívnom výpočte v článku 220 a nasl. ES. Ustanovenia Zmluvy sa skôr zdajú mať opačný význam, teda že nezverujú Súdnemu dvoru žiadnu právomoc rozhodovať o priamej žalobe ECB proti členskému štátu, kde má svoje sídlo, pokiaľ ide o výklad protokolu o výsadách. [9]

28. Z tohto dôvodu je možné právomoc Súdneho dvora vykladať článok 3 protokolu o výsadách zakladať, ak vôbec, len na arbitrážnej doložke obsiahnutej v dohode o sídle.

9 — Pozri okrem iného analogický prípad priamej žaloby jedného úradníka proti členskému štátu, týkajúcej sa situácie pred Amsterdamskou zmluvou, teda podľa režimu Zmluvy o vytvorení spoločnej Rady a spoločnej Komisie rozsudok z 27. októbra 1982, D./Luxembursko (1/82, Zb. s. 3709, bod 8).

b) Právomoc na základe arbitrážnej doložky

29. Podľa arbitrážnej doložky obsiahnutej v článku 21 dohody o sídle sa „akékoľvek nezhody medzi vládou a ECB týkajúce sa výkladu alebo uplatnenia tejto dohody... môže každá strana predložiť Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev...". Oprávnenie dohodnúť sa na takomto ustanovení vyplýva z článku 35.4 štatútu ESCB.

30. Ide teda o to, či arbitrážna doložka má byť vykladaná extenzívne v tom zmysle, že sa vzťahuje takisto na nezhody týkajúce sa iných ustanovení mimo dohody o sídle, keďže — podobne ako článok 3 protokolu o výsadách — môžu mať určitý dosah na spor týkajúci sa tejto dohody o sídle.

31. Podľa judikatúry Súdneho dvora citovanej nemeckou vládou arbitrážne doložky sa majú vykladať reštriktívne, pretože právomoc Súdneho dvora na základe takýchto doložiek je odchýlkou od všeobecných právnych pravidiel. Vo veci 426/85, citovanej nemeckou vládou, išlo totiž o to, či sa na skutkové okolnosti, ktoré boli základom protinávrhu, vzťahuje príslušná arbitrážna doložka. Uvedené ustanovenie stanovuje právomoc Súdneho dvora na všetky spory týkajúce sa

vykonávania dohody. Súdny dvor potvrdil v tejto súvislosti, že protinávrh by musel mať (aspoň) „priamy vzťah s povinnosťami, ktoré vyplývajú z tejto dohody“ [10].

32. V tejto veci je však iná situácia, keďže nejde o to, či sa na určitú okolnosť vzťahuje arbitrážna doložka, ale či Súdny dvor má právomoc na základe uvedeného ustanovenia obsiahnutého v dohode o sídle, poskytnúť záväzný výklad ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré sa nenachádza v uvedenej dohode. [11]

33. Okrem toho, na rozdiel od situácie, o ktorú išlo v už citovanej veci 426/85, samotné znenie arbitrážnej doložky obmedzuje v tomto prípade jej pôsobnosť. To, že v článku 21 dohody o sídle je znenie „týkajúca sa výkladu a uplatňovania *tejto* dohody“ [12], znamená, že neexistuje právomoc Súdneho dvora na výklad ustanovení, ktoré sa nenachádzajú v uvedenej dohode.

34. Okrem toho arbitrážna doložka môže stanoviť právomoc iba pokiaľ ide o zmluvu, v ktorej sa nachádza. V najlepšom prípade je možné uvažovať o rozšírení právomoci na zmluvy alebo dohody uzavreté tými istými zmluvnými stranami, ktoré takisto uzavreli dohodu o sídle obsahujúcu arbitrážnu doložku. Naopak, ak by sa pripustilo ešte rozsiahlejšie rozšírenie aj na dohody uzavreté medzi inými stranami ako v tomto prípade na protokol o výsadách, znamenalo by to uložiť zmluvným stranám arbitrážnu doložku, a tým by takisto vznikla právomoc Súdneho dvora, ktorú si tieto zmluvné strany — nepochybne úmyselne — práve neželali.

35. Účastníkmi dohody o sídle sú ECB a Spolková republika Nemecko, kým zmluvnými stranami protokolu o výsadách sú členské štáty. Už iba z tohto dôvodu nemožno teda zakladať na článku 21 dohody o sídle právomoc, hoci nepriamu, Súdneho dvora na výklad protokolu o výsadách.

36. Skutočnosť — ako to takisto uvádza ECB — že dohoda o sídle má byť vykladaná „vzhľadom“ na protokol o výsadách [13], nie je

10 — Rozsudok z 18. decembra 1986, Komisia/Zoubek (426/85, Zb. s. 4057, bod 11) a pokiaľ ide o analogickú otázku (prípustnosť protinávrhu), rozsudok z 20. februára 1997, IDE/Komisia (C-114/94, Zb. s. I-803, bod 82).

11 — Nejde ani o to, ktorý zo súdnych orgánov Spoločenstva má právomoc, alebo či je arbitrážna doložka neplatná, podobne ako v rozsudku zo 17. marca 2005, Komisia/AMI Semiconductor Belgium a i., C-294/02, Zb. s. I-2175.

12 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

13 — Rozsudok z 27. apríla 1999, Komisia/SNUA, C-69/97, Zb. s. I-2363, bod 19.

v každom prípade v rozpore s týmto posúdením. Zohľadnenie noriem, s ktorými je ustanovenie, ktoré má byť predmetom výkladu, spojené, nepredstavuje základ právomoci Súdneho dvora na (povinný) výklad takisto pokiaľ ide o uvedené normy a najmä, nevytvára takúto právomoc.

39. Je teda možné skonštatovať, že v tomto konaní Súdny dvor nemá právomoc vykladať článok 3 protokolu o výsadách. To nebráni tomu, aby toto ustanovenie nebolo zohľadnené nepriamo.

37. Skutočnosť, že z hmotnoprávneho hľadiska má Súdny dvor právomoc na výklad protokolu o výsadách, podľa protokolu samotného, ako aj podľa Zmluvy, nie je relevantná. Ako už bolo preukázané, táto právomoc je obmedzená na postupy stanovené v uvedenej Zmluve a na osoby oprávnené ich použiť. Založenie právomoci na výklad arbitrážnej doložky, o ktorú ide v tomto prípade, by bolo, pokiaľ ide o osoby, rozšírením prostriedkov právnej ochrany stanovených protokolom o výsadách.

2. Právomoc Súdneho dvora na výklad článku 8 dohody o sídle

40. Článok 21 dohody o sídle predstavuje základ pre právomoc Súdneho dvora rozhodovať o „akýchkoľvek nezhodách medzi vládou a ECB týkajúcich sa výkladu alebo uplatnenia tejto dohody...". V tomto prípade sú účastníci v spore okrem iného o tom, či právo na sporné vrátanie zo strany ECB musí byť posúdené výlučne tak, že sa uplatní článok 8 tejto dohody, alebo či posledný uvedený článok odkazuje na článok 3 protokolu o výsadách tým, že sa na neho odvoláva, takže je potrebné v tomto konaní vziať do úvahy taktiež uvedený protokol. Tento spor sa teda týka priamo obsahu tohto článku 8. Ide teda o nezhodu medzi Spolkovou republikou Nemecko a ECB, týkajúcu sa výkladu dohody o sídle v zmysle článku 21 tejto dohody, čo spôsobuje, že tento článok — na rozdiel od stanoviska nemeckej vlády — je uplatniteľný, a teda zakladá právomoc Súdneho dvora.

38. Arbitrážna doložka, ktorá by stanovovala právomoc Súdneho dvora v širšom rozsahu, než aký bol uvedený vyššie, by bola odchýlkou od všeobecných pravidiel týkajúcich sa právomoci, opísaných vyššie, a teda aj od Zmluvy. Na takúto zmenu ustanovení uvedenej Zmluvy však článok 35.4 štatútu ESCB neoprávňuje.

3. Návrh

41. Z toho vyplýva, že táto žaloba je neprípustná z dôvodu nedostatku právomoci Súdneho dvora v rozsahu, v akom sa zakladá na protokole o výsadách. Na druhej strane je táto žaloba prípustná v rozsahu, v akom sa zakladá na dohode o sídle.

43. Podľa ECB skutočnosť, že nepriamo platí daň z obratu, je v rozpore s článkom 8 ods. 1 dohody o sídle v spojení s článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách. Nemecká vláda svojou právnou praxou, teda tým, že uplatňuje vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa dane z obratu, porušuje tieto ustanovenia.

V — O dôvodnosti žaloby

A — *Tvrdenia účastníkov konania*

1. Tvrdenia ECB

42. ECB uvádza, že je povinná svojim prenajímateľom platiť nájomné a poplatky, ktoré obsahujú daň z obratu, ktorú prenajímatelia zaplatili svojim dodávateľom za sprostredkované plnenia. ECB platí teda nepriamo túto daň z obratu. To je, okrem iného, typickou črtou režimu odpočtu a oslobodenia stanoveného šiestou smernicou a režimu nemeckej dane z pridanej hodnoty, čo bolo uznané judikatúrou Súdneho dvora.

44. ECB uznáva, že článok 8 ods. 1 dohody o sídle sa uplatňuje podľa jeho vlastného znenia iba na daň z obratu „fakturovanú osobitne". Uvádza však v tejto súvislosti, že tento článok 8 ods. 1 v spojení s článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách nestanovuje len vrátenie dane z obratu fakturovanej osobitne, ale aj vrátenie akejkoľvek dane z obratu, ktorá je súčasťou ceny, ktorú ECB zaplatila za tovary a služby určené na jej úradné účely, a teda tým aj dane z obratu platenej nepriamo ECB z dôvodu prenesenia tejto dane jej prenajímateľmi. To vyplýva zo znenia článku 3 druhého odseku uvedeného protokolu, ktorý výslovne stanovuje vrátenie dane z obratu členskými štátmi „vo všetkých prípadoch, ktoré to pripúšťajú" a vyžaduje okrem toho celkovo vrátenie „čiastok nepriamych daní... zahrnutých v cenách".

45. Tento výklad potvrdzuje systém a cieľ článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách. Všeobecne je cieľom tohto protokolu posilniť nezávislosť služieb Európskeho spoločenstva — a teda takisto ECB — vo vzťahu k vnútroštátnym orgánom. Na to, aby tento cieľ mohol byť naozaj dosiahnutý, je potrebné vykladať ustanovenia uvedeného protokolu funkčným spôsobom. Podľa ECB tieto ustanovenia nezakazujú len existenciu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá priamo obmedzuje poskytnuté daňové oslobodenia a privilégiá, ale v rozpore s nimi je aj taká vnútroštátna právna úprava, ktorá podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vedie nepriamo k zdaneniu alebo je prekážkou výkonu výsad. Zmyslom a cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa tomu, aby členský štát získal daňovú výhodu z toho, že sa na jeho území usadila inštitúcia, na úkor financií tejto inštitúcie (pochádzajúcich priamo alebo nepriamo od všetkých členských štátov).

46. Tento záver je nutný takisto aj vzhľadom na skutočnosť, že dohoda o sídle sa nachádza v hierarchii noriem na nižšom postavení ako protokol o výsadách. ECB uvádza, že právo na vrátanie dane z obratu od členských štátov „vo všetkých prípadoch, ktoré to pripúšťajú", zriadené protokolom o výsadách, nemožno obmedzovať ustanovením dohody o sídle, ktoré spája vrátenie dane z obratu s podmienkou osobitného fakturovania. Právo na vrátenie sa uplatňuje naopak na všetky prípady, v ktorých je možné preukázať a vyčísliť finančné zaťaženie vyplývajúce z dane z obratu. V tomto rámci zásada lojálnosti stanovená v článku 10 ES ukladá členskému štátu povinnosť spolupráce, najmä pokiaľ ide o vypracovanie postupu vrátenia dane, ktorým by sa prekonali prípadné praktické ťažkosti týkajúce sa preukazovania zaplatenej dane.

2. Tvrdenia nemeckej vlády

47. Podľa nemeckej vlády akékoľvek právo na vrátenie dane je potrebné posudzovať výlučne vzhľadom na článok 8 ods. 1 dohody o sídle. Podľa znenia toho istého ustanovenia iba daň z obratu, ktorá je fakturovaná osobitne, bude vrátená. Keďže neexistuje žiadna faktúra za nájom alebo poplatky, adresovaná ECB, v ktorej by bola daň z obratu uvedená osobitne, ECB nemá žiadne právo na vrátenie dane.

48. Požiadavka osobitného fakturovania dane z obratu vychádza z ustanovení § 15 ods. 1 prvého pododseku bodu 1 UStG v spojení s článkom 18 ods. 1 písm. a) a článkom 22 ods. 3 šiestej smernice. Podľa nemeckej vlády faktúra, ktorá uvádza daň z obratu, má dôležitú dokumentačnú funkciu v spoločnom systéme dane z pridanej hod-

noty, pretože okrem iného stanovuje vo vzťahu k príjemcovi služby výšku dohodnutého protiplnenia. Tento typ dokumentu má takisto významnú funkciu v rámci kontroly zo strany daňovej správy.

49. Nemecká vláda okrem toho poznamenáva, že mechanizmus vrátenia dane stanovený v článku 8 ods. 1 dohody o sídle je v súlade so šiestou smernicou a že nemožnosť odpočtu dane zaplatenej na vstupe zo strany prenajímateľa nie je osobitosťou nájomného vzťahu voči ECB, ale týka sa takisto nájmu v prípade bánk a poisťovacích spoločností súkromného sektora.

50. Vysvetľuje, že nájom je výslovne oslobodený od dane z obratu podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice, prebratého do nemeckej právnej úpravy § 4 ods. 12 písm. a) UStG. Spolková republika Nemecko využila možnosť zdaňovania daňou z obratu, ktorá bola ponechaná na voľnú úvahu členským štátom článkom 13 C šiestej smernice, tým, že zriadila právo voľby v § 9 UStG. Podľa nemeckej vlády, hoci akákoľvek možnosť voľby zdaňovať je vylúčená, pokiaľ ide o ECB, pretože táto nie je „podnikateľom" v zmysle uplatniteľného práva, takéto vylúčenie by bolo aj v prípade, keby bola ECB uznaná za „podnikateľa", pretože tak ako banky a poisťovacie spoločnosti súkromného sektora neposkytuje plnenia zakladajúce právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe.

51. Podľa nemeckej vlády výklad článku 8 ods. 1 dohody o sídle, ktorý by presahoval rámec jeho znenia, nie je prípustný. Konkrétnejšie, článok 3 druhý odsek protokolu o výsadách nevyžaduje na rozdiel od tvrdení ECB extenzívny výklad článku 8 ods. 1 uvedenej dohody.

52. Nemecká vláda uvádza, že protokol o výsadách poskytuje ECB právomoc, ktorá jej umožňuje samostatne uzatvárať medzinárodné zmluvy s členskými štátmi. ECB využila túto právomoc na vyjednanie dohody o sídle, ktorej ustanovenia konkretizujú všeobecnejšie ustanovenia protokolu o výsadách. Táto vláda z toho vyvodzuje, že iba v článku 8 ods. 1 dohody o sídle sú prebraté pravidlá obsiahnuté v tomto protokole konečným a záväzným spôsobom pre obe strany tým, že ich uvádza. Okrem toho poznamenáva, že dohoda o sídle bola prerokovaná podrobne odborníkmi z oboch strán a že títo vedeli o tom, že nájom ECB je oslobodený od dane a že ECB nie je

podnikateľom, a teda nemá možnosť voľby zdaňovania. Napriek týmto jasným ustanoveniam ECB vôbec nepožiadala počas rokovaní, aby sa na ňu uplatnil osobitný režim v prípade nájmu.

53. Nemecká vláda odmieta teóriu ECB, podľa ktorej si zmysel a cieľ článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách vyžadujú extenzívny výklad článku 8 ods. 1 dohody o sídle. Podľa nej je cieľom tohto protokolu v danom prípade zachovať nezávislosť ECB a zabezpečiť, aby členský štát, v ktorom má ECB sídlo, nemal žiadnu neoprávnenú výhodu z toho, že ECB má na jeho území sídlo. Žiadny z týchto dvoch cieľov nie je spochybnený. Konkrétne, Spolková republika Nemecko nemá žiadnu daňovú výhodu na úkor ECB z toho, že nájom je oslobodený, keďže prenájom kancelárií ECB podlieha tým istým podmienkam ako prenájom iným obvyklým nájomcom, ako sú banky alebo poisťovacie spoločnosti súkromného sektora. Uvedená vláda uvádza, že výsledný príjem dane z obratu, ktorý vyplýva z neodpočítateľnosti dane zaplatenej na vstupe u prenajímateľa, plynie nemeckej daňovej správe nie z dôvodu platenia príslušnej sumy zo strany ECB, ale z dôvodu existujúceho vzťahu medzi poskytovateľom na vstupe a prenajímateľom. Tento poskytovateľ uhradí nemeckej daňovej správe daň z obratu zaťažujúcu jeho plnenie. Táto daň zostane v celom rozsahu daňovej správe, pretože prenajímateľ nemôže vykonať odpočet. Daňová správa má teda príjem z dane nezávisle od existujúceho vzťahu medzi ECB a jej prenajímateľom.

54. V každom prípade, podľa nemeckej vlády nie je možné uplatňovať priamo článok 3 druhý odsek protokolu o výsadách, pretože nie je možné žiadnym spôsobom preskúmať presnú sumu nepriamej dane, ktorú prenajímateľ naozaj zaplatil, pokiaľ ide o doplnkové plnenia poskytnuté konkrétne ECB a nie ostatným nájomcom, a takisto je nemožné zistiť, či sú to práve tieto dane, ktoré sa prenášajú refakturovaním na ECB a nie všeobecné zvýšenie nájmu. Okrem toho, keď si ECB želá priame uplatňovanie protokolu o výsadách, nemecká vláda pripomína, že Súdny dvor nemá vo veci právomoc na základe arbitrážnej doložky obsiahnutej v dohode o sídle.

B — *Posúdenie*

1. Vzťah medzi článkom 8 ods. 1 dohody o sídle a článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách

55. Článok 3 druhý odsek protokolu o výsadách stanovuje „vo všetkých prípa-

doch, ktoré to pripúšťajú" oslobodenie od všetkých nepriamych daní, ktoré sú súčasťou ceny všetkých nehnuteľností alebo hnuteľného majetku.

56. Článok 8 ods. 1 dohody o sídle stanovuje možnosť vrátenia dane ako formy oslobodenia od dane a stanovuje dodatočné podmienky, ako sú žiadosť o vrátenie dane, minimálna suma dane a skutočnosť, že daň bola zaplatená osobitne. Okrem toho toto ustanovenie stotožňuje nepriame dane a poplatky z predaja v zmysle článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách s daňou z obratu. Pôsobnosť článku 8 ods. 1 dohody o sídle je v dôsledku toho užšia ako pôsobnosť článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách. V porovnaní s článkom 3 druhým odsekom protokolu o výsadách je článok 8 ods. 1 dohody o sídle špeciálnou právnou úpravou a uplatňuje sa teda prednostne.

57. V každom prípade, z dôvodu hraníc právomoci Súdneho dvora, opodstatnenosť tejto žaloby závisí len od toho, či právo nárokované zo strany ECB vyplýva z článku 8 dohody o sídle alebo nie. Pokiaľ ide o výklad tohto ustanovenia, medzi účastníkmi je sporné najmä to, či článok 8 dohody o sídle odkazuje na článok 3 druhý odsek protokolu o výsadách tým, že sa na neho odvoláva, a teda či je posledné uvedené ustanovenie týmto začlenené do dohody o sídle.

58. Podľa piateho odôvodnenia dohody o sídle uvedená dohoda má „definovať" výsady a imunity. Samotný výber tohto pojmu ukazuje, že dohoda taxatívne upravuje výsady a imunity ECB a že v dôsledku toho akýkoľvek odkaz na protokol o výsadách je potrebné vylúčiť.

59. Daň z obratu zaplatená zo strany ECB sa vráti podľa článku 8 ods. 1 dohody o sídle „v zmysle článku 3 druhého odseku protokolu", ale s tým, že je potrebné splniť určité dodatočné podmienky. Z tohto znenia takisto vyplýva, že uvedený článok 8 ods. 1 spresňuje citované ustanovenie protokolu o výsadách, a teda predstavuje jeho „uplatnenie". Keby bol úmysel v dohode o sídle uviesť odkaz na uvedený protokol alebo stanoviť úpravu identickú s uvedeným protokolom, mohli sa použiť iné formulácie ako „pričom nie sú dotknuté" alebo „v súlade s". Výber pojmu „v zmysle" však znamená, že v dohode o sídle bol úmysel konkretizovať predmetné ustanovenie, stanoviac pritom

dodatočné podmienky pre vrátenie dane, ktoré obmedzujú možnosti vrátenia dane.

60. Podmienky stanovené v článku 8 ods. 1 dohody o sídle sú osobitné fakturovanie dane z obratu podnikmi, obmedzenie na dodávku tovaru alebo služby „určené na úradné účely ECB", minimálna suma dane, ktorá má byť vrátená, a skutočné zaplatenie dane zo strany ECB príslušnému podniku. Najmä tým, že bola stanovená minimálna suma dane, ktorá má byť vrátená (v každom jednotlivom prípade 50 DEM), a požiadavka osobitného fakturovania, došlo k podstatnému obmedzeniu, ktoré nebolo stanovené v protokole o výsadách. Proti tomuto obmedzeniu však nikto nenamietal na rozdiel od obmedzenia, o ktoré ide v tomto konaní.

61. Samotný protokol o výsadách stanovuje v článku 3 druhom odseku len povinnosť členským štátom stanoviť vrátenie nepriamych daní „vo všetkých prípadoch, ktoré to pripúšťajú". Okrem toho, tým, že vyžaduje prijatie „vhodných" ustanovení, ponecháva členským štátom značný priestor.

62. Na rozdiel od toho stanovuje protokol o výsadách v článku 3 prvom odseku oslobodenie od všetkých daní bez ďalších podrobností. Toto ustanovenie, takisto ako druhý odsek toho istého článku, vytvára len rámec, ktorý upresňuje dohoda o sídle. Ako rámcové ustanovenia nemôžu teda byť tieto dve ustanovenia uplatnené priamo, takže protokol o výsadách nezakladá sám osebe takéto oslobodenie od dane.

63. Z tohto hľadiska ustanovenie článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách, o ktoré ide v tomto konaní, sa čiastočne odlišuje od článku 11 písm. b) protokolu o výsadách, v znení z 18. apríla 1951, o ktoré išlo v konaní vo veci 6/60 [14], citovanej ECB. Toto predchádzajúce ustanovenie stanovovalo ešte záväzné a jasné oslobodenie. Keďže však jeho predmetom bolo oslobodenie od „akýchkoľvek daní týkajúcich sa platov a požitkov vyplácaných Spoločenstvom" [*neoficiálny preklad*], uplatňoval sa v prípadoch odlišných od prípadu uvedeného v článku 3 druhom odseku, o ktorý ide v tomto konaní.

64. To isté platí aj v prípade článku 13 druhého odseku protokolu o výsadách, na ktorý odkazuje ECB, ktorý takisto stanovuje záväzným spôsobom, že „úradníci a ostatní zamestnanci Spoločenstiev... sú vyňatí

14 — Rozsudok zo 16. decembra 1960, Humblet/Belgicko, 6/60, Zb. s. 1125.

z vnútroštátnych daní z platov, miezd a požitkov vyplácaných spoločenstvami". Judikatúru vydanú v tejto súvislosti, na ktorú odkazuje ECB [15], teda nie je možné uplatniť v tomto konaní, takisto ako ani judikatúru týkajúcu sa článku 12 písm. b) protokolu o výsadách. [16] Uvedený článok 12 stanovuje, samostatne a záväzným spôsobom, že „úradníci a ostatní zamestnanci spoločenstiev na území každého členského štátu požívajú [výsady a imunity]".

65. Vec 2/68 [17], na ktorú sa takisto odkazuje, sa týkala tiež iného ustanovenia, ktoré na rozdiel od článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách poskytovalo priamo práva a záruky. Článok 1 Protokolu o výsadách a imunitách Európskeho spoločenstva atómovej energie (ďalej len „ESAE") stanovoval právo vnútroštátnych orgánov žiadať povolenie na prijatie obmedzujúcich opatrení. Na to nebol potrebný žiadny ďalší akt členského štátu týkajúci sa výkonu tohto práva. Išlo teda o právo priznané priamo protokolom o výsadách a imunitách ESAE, ktoré nebolo možné zrušiť dohodou.

66. Citovaná judikatúra, z ktorej vyplýva, že dohoda o sídle nemôže obmedziť tieto (už priznané) práva a záruky [18], sa uplatní len v prípade keď protokol o výsadách priznáva priamo práva a záruky.

67. Upresnenie článku 3 druhého odseku protokolu o výsadách, ktoré je obsahom článku 8 ods. 1 dohody o sídle, upravuje teda taxatívnym a konečným spôsobom otázku možnosti vrátenia dane z obratu, takže je vylúčená možnosť odkazu na protokol o výsadách na zdôvodnenie nároku ECB.

2. Právo na vrátenie dane podľa článku 8 ods. 1 dohody o sídle

68. Článok 8 ods. 1 dohody o sídle stanovuje — jasne a v tejto súvislosti nesporne — že vrátenie dane z obratu je možné len vtedy, ak táto bola fakturovaná osobitne. Účastníci však nenamietajú, že predmetné platby nájomného a služieb takto fakturované

15 — Rozsudky z 24. februára 1988, Komisia/Belgicko, 260/86, Zb. s. 955; z 22. marca 1990, Tither/Commissioners of Inland Revenue, C-333/88, Zb. s. I-1133; z 25. mája 1993, Kristoffersen, C-263/91, Zb. s. I-2755, a zo 14. októbra 1999, Vander Zwalmen a Massart, C-229/98, Zb. s. I-7113.

16 — Rozsudok z 18. marca 1986, Komisia/Belgicko, 85/85, Zb. s. 1149.

17 — Uznesenie z 10. decembra 1968, Ufficio imposte di consumo di Ispra/Komisia, 2/68, Zb. s. 636.

18 — Tamže.

neboli. Článok 8 ods. 1 dohody o sídle nezakladá teda žiadne právo na vrátenie dane z obratu podľa ECB zaplatenej nepriamo.

69. Keby účastníci chceli umožniť takéto vrátenie dane, mohli upraviť tento problém v dohode o sídle, o to viac, že problém nazývaný „nepriamo platené nepriame dane" [19] nie je nový. Keďže sa však účastníci nielen vyhli tomu, aby prijali ustanovenia v tomto zmysle, ale dokonca vylúčili napokon formuláciou znenia článku 8 ods. 1 dohody o sídle vrátenie dane v týchto prípadoch, takéto vrátenie dane nie je možné.

70. Účastníci dohody o sídle mohli prijať ustanovenia v tomto zmysle. Okrem iného tomu nebránili ustanovenia šiestej smernice DPH.

71. V skutočnosti dohody uzavreté Radou za Spoločenstvo, v súlade s článkom 300 ES, predstavujú z hľadiska práva Spoločenstva akty prijaté inštitúciou Spoločenstva v zmysle článku 234 prvého odseku písm. b) ES, a sú preto neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Spoločenstva. [20] Nachádzajú sa na medzistupni medzi primárnym a sekundárnym právom (pozri článok 300 ods. 6 a 7 ES).

72. Hoci dohody uzavreté ECB nemožno považovať za dohody v zmysle článku 300 ES, stále sú to dohody uzavreté Spoločenstvom. Táto okolnosť, ako aj ich osobitný status ako právnych aktov osobitnej formy svedčí v prospech toho, aby sa považovali z určitého hľadiska za dohody Spoločenstva v zmysle článku 300 ES. Týmto spôsobom, v súlade s predpismi uplatniteľnými na uvedené dohody Spoločenstva, by im mohlo byť priznané to isté postavenie ako posledným uvedeným. Ako dohoda uzavretá medzi členským štátom a ECB na medzistupni medzi primárnym a sekundárnym právom by sa teda dohoda o sídle nemala posudzovať vo vzťahu k šiestej smernici DPH. Pokiaľ ide o nárok na vrátenie dane založený v tomto prípade na článku 8 ods. 1 dohody o sídle, nemalo by teda byť potrebné zodpovedať na otázku, či šiesta smernica DPH vyžaduje v prípadoch, o aký ide aj v tejto veci, možnosť odpočtu dane na vstupe.

19 — Pozri v tejto súvislosti MULLER, S.: International Organizations and Their Officials: to Tax or not to Tax?, *LJIL* 1993,47, s. 61.

20 — Rozsudok z 30. apríla 1974, Haegeman/Belgicko, 181/73, Zb. s. 449, body 2 až 6.

73. To samozrejme nevylučuje, aby právne otázky v tejto súvislosti nemohli byť predmetom prejudiciálneho konania v súlade s článkom 234 ES, týkajúceho sa výkladu šiestej smernice DPH. Na druhej strane otázka, či nemecká právna úprava porušuje ustanovenia Spoločenstva a najmä šiestu smernicu DPH, by mohla byť preskúmaná v rámci konania o nesplnení povinnosti podľa článku 226 ES.

74. Z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobu je potrebné zamietnuť ako nedôvodnú.

VI — O trovách

75. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania. Keďže Spolková republika Nemecko navrhla zaviazať ECB na náhradu trov konania a ECB nemala vo veci úspech, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

VII — Návrh

76. Z týchto dôvodov navrhujem Súdnemu dvoru rozhodnúť takto:

1. Žaloba sa zamieta.

2. Európska centrálna banka je povinná nahradiť trovy konania.