SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE CHRISTINE STIX-HACKL, predstavljeni 13. septembra 2005[1]

I – Uvod

1. Spor, ki je predložen Sodišču v odločanje, se nanaša na obseg oprostitve Evropske centralne banke (v nadaljevanju: ECB) plačila posrednih davkov v Zvezni republiki Nemčiji, kjer ima sedež. V bistvu sta sporna obseg pristojnosti Sodišča in ali je treba povrniti tudi davek na dodano vrednost, ki ni posebej izkazan.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

1. Statut Evropskega sistema centralnih bank in Evropske centralne banke

2. V členu 35.4 Protokola o statutu Evropskega sistema centralnih bank in Evropske centralne banke (v nadaljevanju: statut ECB) je določeno:

„Sodišče je pristojno za izrekanje sodb na podlagi arbitražne klavzule v vseh pogodbah, ki jih sklene ECB ali ki so sklenjene v njegovem imenu, ne glede na to, ali ureja te pogodbe javno ali zasebno pravo."

2. Protokol o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti

3. V členu 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti[2] (v nadaljevanju: Protokol o privilegijih) je določeno:

„Vlade držav članic vsakokrat, ko je mogoče, sprejmejo ustrezne ukrepe za odpustitev ali vračilo zneskov posrednih davkov ali davkov na promet, ki so vključeni v ceno nepremičnine ali premičnine, če Skupnosti za svoje službene potrebe izvedejo večje nakupe, katerih cena vključuje tovrstne davke. [...]"

3. Sporazum o sedežu

4. Kot izhaja iz pete uvodne izjave preambule, mora sporazum med vlado Zvezne republike Nemčije in Evropsko centralno banko o sedežu Evropske centralne banke (v nadaljevanju: sporazum o sedežu)[3] določiti imunitete in privilegije Evropske centralne banke v Zvezni republiki Nemčiji v skladu s Protokolom o imunitetah in privilegijih Evropskih skupnosti.

5. V členu 8(1) sporazuma o sedežu je določeno:

„Ob uporabi člena 3, drugi odstavek, protokola Bundesamt für Finanzen [zvezni urad za finance] na zahtevo nadomesti davek na dodano vrednost iz dohodkov, ki izhajajo iz davka na dodano vrednost, ki so ga podjetja ECB posebej zaračunala za dostavo blaga in različne storitve, ki so jih zagotovile ECB, če so te transakcije namenjene uradni rabi ECB. Znesek dolgovanega davka za te transakcije mora biti v posameznem primeru višji od 50 DEM, ECB pa ga mora plačati podjetju [...]"

B – *Nacionalno pravo*

6. Šesta direktiva o DDV je bila v nemško pravo prenesena z zakonom o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja v tem sporu, z dne 9. junija 1999[4] (Umsatzsteuergesetz 1999, v nadaljevanju: UStG).

2 — Protokol o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti z dne 8. aprila 1965 (UL 1967, L 152, str. 13).

3 — Sporazum z dne 18. septembra 1998, BGBl. 1998 II, str. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, str. 1270.

7. Člen 4 UStG temelji na členu 13(B)(b) Šeste direktive o DDV in določa:

„Plačila davka so oproščene naslednje transakcije iz člena 1(1), točka 1:

[...]

12. a) lizing ali dajanje v najem nepremičnin [...]“

8. Člen 9(1) UStG pa uvaja naslednjo možnost:

„V skladu s členom 4(8), točke od (a) do (g), členom 4(9), točka (a), členom 4(12), členom 4(13) ali členom 4(19) se podjetnik lahko odloči, da bo transakcijo, ki je oproščena davka, obravnaval kot obdavčljivo, če se transakcija izvede v korist drugega podjetnika za njegovo podjetje.“

9. Člen 15 UStG ureja odbitek tako, da lahko podjetnik odbije davek, ki je posebej izkazan na računih, ki jih je izdal drug podjetnik za dobavo blaga ali storitev, opravljenih za njegovo podjetje. Odbitka vstopnega davka pa nasprotno ni za dobave, uvoz in pridobivanje blaga v Skupnosti ali za druge storitve, ki jih podjetnik opravi za izvajanje neobdavčljivih transakcij.

III – Dejansko stanje

10. V tožbi je ECB zahtevala sklep o konkretni obveznosti nadomestila in ugotovitev, da je treba člen 8(1) sporazuma o sedežu v zvezi s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih razlagati tako, da ta določba zahteva takšno nadomestilo.

11. ECB skuša s tožbo doseči, da se ugotovi, da ji je Zvezna republika Nemčija kot država sedeža dolžna nadomestiti po mnenju ECB posredno plačan davek na dodano vrednost za najemnine in storitve, ki jih potrebuje za uradno rabo. ECB je zlasti predlagala, naj se ugotovi, da je Zvezna republika Nemčija dolžna nadomestiti deloma v številkah konkretno opredeljen znesek in deloma določen glede na osnovo.

IV – Dopustnost

A – *Trditve strank*

12. *Nemška vlada* izpodbija dopustnost tožbe glede Protokola o privilegijih in glede sporazuma o sedežu.

13. Prvič, po mnenju Zvezne republike Nemčije naj bi se arbitražna klavzula, določena v členu 21 sporazuma o sedežu, uporabljala izrecno in izjemoma ob nesoglasjih glede razlage ali uporabe „tega sporazuma". Zato naj Sodišče ne bi bilo pristojno za razlago in uporabo Protokola ali celo neposredno uporabo njegovega člena 3, drugi odstavek, tožba pa naj bi bila zato nedopustna.

14. Drugič se arbitražna klavzula, ki jo je treba v skladu s sodno prakso Sodišča razlagati ozko, ne glede na sporazum o sedežu, ne more uporabiti, ker ni „nesoglasja glede razlage in uporabe sporazuma o sedežu". Nemška vlada in ECB se strinjata, da člen 8(1) sporazuma o sedežu sam po sebi predvideva samo vračilo posebej izkazanega davka na dodano vrednost in zato ni uporaben, ker v tem primeru ne gre za primer vračila posebej izkazanega davka na dodano vrednost.

15. Po mnenju *ECB* je tožba na podlagi arbitražne klavzule v povezavi s členom 35.4 statuta ECB dopustna.

16. Kar zadeva razlago sporazuma o sedežu, bi bilo treba pogodbo vedno razlagati skupaj z veljavnim pravom Skupnosti. Člen 8(1) sporazuma o sedežu izrecno napotuje na člen 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih in obe določbi naj bi bili neločljivo povezani. Določbe sporazuma o sedežu so namreč opredmetile določbe Protokola o privilegijih in jih je treba zato vedno razlagati in uporabljati skupaj s Protokolom.

17. Glede člena 8(1) sporazuma o sedežu ECB nato trdi, da poleg nesoglasja med njo in

Zvezno republiko Nemčijo vsekakor obstaja nesoglasje glede razlage in uporabe arbitražne klavzule v zvezi s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih. Po njenem mnenju naj bi Zvezna republika Nemčija kršila te določbe o oprostitvi, s tem ko je zavrnila, da ji nadomesti davek na dodano vrednost, ki je zaradi nemožnosti odbitka vhodne transakcije vključen v povišano ceno najemnine in obratovalnih stroškov. Nemška vlada pa je nasprotno mnenja, da takšen zahtevek za nadomestilo zneskov ne izhaja iz člena 8(1) sporazuma o sedežu, ker naj bi ta v skladu z dejanskim stanjem predpostavljal, da bi bili zneski davka na dodano vrednost na računih izkazani posebej.

18. Oba tožbena zahtevka ECB se opirata na sporazum o sedežu in Protokol o privilegijih, tako da je treba najprej preveriti, ali je Sodišče pristojno v zvezi z obema.

B – *Presoja*

1. Pristojnost sodišča za razlago člena 3 Protokola o privilegijih

a) Pristojnost na podlagi splošnih predpisov

19. Protokol o privilegijih, ki je veljal v času dejanskega stanja v različici, ki je bila spremenjena s členom 9 Amsterdamske pogodbe[5], je v skladu s členom 311 ES oziroma členom 291 ES[6] sestavni del Pogodbe ES in ima torej njeno pravno naravo.

20. Na podlagi te sistematike se za Protokol o privilegijih uporabljajo splošne določbe Pogodbe ES, ki se nanašajo na pristojnost Sodišča (člen 220 ES in naslednji). Poleg tega je v členu 11 Amsterdamske pogodbe jasno določeno, da „[d]oločbe Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti [...], ki se nanašajo na pristojnost Sodišča Evropskih skupnosti in na izvajanje te pristojnosti, se uporabljajo [...] za Protokol o privilegijih in imunitetah". Z vsebinskega vidika torej na podlagi teh splošnih predpisov že obstaja pristojnost Sodišča, ne da bi bilo treba uporabiti arbitražno klavzulo sporazuma o sedežu. Sicer pa se spori o uporabi in razlagi

5 — Amsterdamska pogodba, ki spreminja Pogodbo o Evropski uniji, pogodbe o ustanovitvi Evropskih skupnosti in nekatere povezane akte (UL 1997, C 340, str. 1).

6 — Glej Grabitz proti Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, „člen 291", točka 3, in Groeben proti Schwarze-Schmidt, *ES*, „člen 291", točka 3.

Protokola o privilegijih Sodišču predložijo samo, če se mu lahko veljavno predložijo.[7] Pristojnost se pri tem na splošno ravna po določbah členov 220 ES in naslednjih. Pri tem je odločilnega pomena, ali je v Pogodbi ES določen postopek, v katerem lahko ECB uveljavlja zahtevek za nadomestilo in ugotovitveni zahtevek.[8]

21. Pogodba ES v členih 220 ES in naslednjih za neposredno tožbo predvideva postopek zaradi neizpolnitve obveznosti (člen 226 ES in člen 227 ES) in postopek v zvezi s tožbo za razglasitev ničnosti (člen 230 ES) ali tožbo zaradi nedelovanja (člen 232 ES).

22. Zadnji navedeni neposredni tožbi ne prideta v poštev, ker nista primerni za doseganje namena varstva pravic tožeče stranke. Tožba za razglasitev ničnosti pride še toliko manj v poštev, ker se s to tožbo ne zahteva ugotovitev ničnosti sporazuma o sedežu. Med drugim Sodišče ni pristojno za preverjanje veljavnosti Protokola o privilegijih kot primarnega prava.

23. Po mnenju ECB sprejeta obveznost nadomestila, če obstaja, naj bi bila posledica domnevne prepovedi pobiranja davka na dodano vrednost. S tem ECB trdi, da gre poleg obveznosti nadomestila hkrati tudi za kršitev države članice zoper določbe, na katerih temelji tožba. Ker je Protokol o privilegijih sestavni del Pogodbe ES, lahko ECB uveljavlja očitano kršitev člena 3 tega protokola (v zvezi s členom 8 sporazuma o sedežu) samo v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s členoma 226 ES in 227 ES. Vendar v skladu s členom 226 ES postopek lahko sproži samo Komisija, v skladu s členom 227 ES pa vsaka država članica. Pri takšnem postopku procesnega upravičenja nimajo drugi organi, navedeni v členu 7 ES, in še manj ECB, ki je navedena v členu 8 ES.

24. Poleg tega v skladu s členom 234 ES obstaja možnost predloga za sprejetje predhodne odločbe. Ker ta zadeva ne izvira iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, pri čemer ECB tako ali tako ne bi imela pravice do predložitve, ne pride v poštev niti takšna opredelitev predloženega postopka.

25. Člen 238 ES končno utemeljuje pristojnost Sodišča za odločanje na podlagi arbitražne klavzule. Sicer je za tožbe iz člena 238 ES v skladu s členom 225(1) ES od

7 — Iz Groeben proti Schwarze-Schmidt, *ES*, člen 291, točka 5.

8 — Glej tudi Schmidt, „Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", *Cahiers du droit européen 1991*, str. 67 in 68.

Pogodbe iz Nice naprej pristojno Sodišče prve stopnje. Vendar se ta določba ne uporablja za ta primer.

b) Pristojnost na podlagi arbitražne klavzule

26. Ker sam Protokol o privilegijih ne vsebuje arbitražne klavzule, tudi na podlagi člena 238 ES ni mogoče utemeljiti pristojnosti Sodišča.

29. V skladu z arbitražno klavzulo iz člena 21 sporazuma o sedežu lahko „vsa nesoglasja med vlado [Zvezne republike Nemčije] in ECB v zvezi z razlago ali uporabo tega sporazuma [...] vsaka od pogodbenih strank predloži Sodišču Evropskih skupnosti". Pooblastilo za dogovor o takšni arbitražni klavzuli izhaja iz člena 35.4 statuta ECB.

27. Zato za ta spor ni na voljo nobenega postopka iz izčrpnega seznama iz člena 220 ES in naslednjih. Iz določb Pogodbe ES izhaja prej nasprotno, da te določbe Sodišču ne priznavajo pristojnosti za odločanje o neposredni tožbi ECB zoper državo sedeža, ki zadeva razlago Protokola o privilegijih.[9]

30. Postavlja se vprašanje, ali je treba arbitražno klavzulo razlagati široko v smislu, da zajema tudi nesoglasja, ki se nanašajo na druge določbe, ki niso zajete v sporazumu o sedežu, če bi lahko bila – kot v členu 3 Protokola o privilegijih – pomembna za spore, ki izhajajo iz sporazuma o sedežu.

28. Pristojnost Sodišča za razlago člena 3 Protokola o privilegijih bi lahko zato vsekakor izhajala iz arbitražne klavzule, dogovorjene v sporazumu o sedežu.

31. V skladu s sodno prakso Sodišča, ki jo je navedla nemška vlada, je treba arbitražne klavzule razlagati ozko, ker pristojnost Sodišča na podlagi arbitražne klavzule pomeni izjemo od splošnih pravil. V zadevi 426/85, na katero se sklicuje nemška vlada, je šlo predvsem za vprašanje, ali zadevna arbitražna klavzula zajema dejansko stanje, na katerem temelji nasprotna tožba. Ta je predvidevala pristojnost Sodišča za vse spore, ki se nanašajo na izvajanje pogodbe. V zvezi

9 — Glej v tem smislu podobne okoliščine pri neposredni tožbi enega samega uradnika zoper državo članico za položaj pred Amsterdamsko pogodbo, torej še po pogojih pogodbe o združitvi, in sodbo z dne 27. oktobra 1982 v zadevi D. proti Luksemburgu (1/82, Recueil, str. 3709, točka 8).

s tem je Sodišče menilo, da bi morala biti zahteva, ki je postala veljavna z nasprotno tožbo, (vsaj) „v neposredni zvezi z obveznostmi, ki izhajajo iz te pogodbe“[10].

32. Pričujoči primer je drugačen, saj ne gre za vprašanje, ali določeno dejansko stanje spada pod arbitražno klavzulo, ampak ali je Sodišče pristojno, da na podlagi arbitražne klavzule v sporazumu o sedežu poda zavezujočo razlago Skupnostne določbe, ki je ni v sporazumu o sedežu.[11]

33. V nasprotju s položajem v navedeni zadevi 426/85 v tem primeru že samo besedilo arbitražne klavzule omejuje njeno področje uporabe. Z izrazom „glede razlage ali uporabe *tega* sporazuma“[12] že sam člen 21 sporazuma o sedežu določa, da ni predvidena pristojnost Sodišča za razlago določb, ki jih ni v sporazumu o sedežu.

34. Sicer lahko arbitražna klavzula na splošno utemelji pristojnost samo za tisto pogodbeno ureditev, v kateri je zapisana. Kvečjemu bi lahko prišla v poštev razširitev pristojnosti na takšne pogodbe ali sporazume, pri katerih so pogodbene stranke iste kot pri sporazumu o sedežu, ki vsebuje arbitražno klavzulo. Če bi dopustili še dodatno razširitev na pogodbe, sklenjene med drugimi partnerji, kot v tem primeru Protokol o privilegijih, bi bila pogodbenim strankam navsezadnje arbitražna klavzula vsiljena in s tem pristojnost Sodišča, ki je – morda zavestno – niso predvidele.

35. Pogodbeni stranki sporazuma o sedežu sta ECB in Zvezna republika Nemčija, pogodbene stranke Protokola o privilegijih pa so države članice. Že zaradi tega ni mogoče s členom 21 sporazuma o sedežu utemeljiti niti posredne pristojnosti Sodišča za razlago Protokola o privilegijih.

36. Temu vsekakor ne nasprotuje, da – na kar je tudi opozorila ECB – se mora sporazum o sedežu razlagati „v povezavi“ s Protokolom o privilegijih.[13] Upoštevanje predpisov, s katerimi je povezana določba, ki

10 — Sodba z dne 18. decembra 1986 v zadevi Komisija proti Zoubek (426/85, Recueil, str. 4057, točka 11); prav tako za enak položaj (dopustnost nasprotne tožbe) glej sodbo z dne 20. februarja 1997 v zadevi IDE proti Komisiji (C-114/94, Recueil, str. I-803, točka 82).

11 — Ne gre za vprašanje, katero sodišče Skupnosti je pristojno in ali je arbitražna klavzula nična, glej sodbo z dne 17. marca 2005 v zadevi Komisija proti AMI (C-294/02, ZOdl., str. I-2175).

12 — Moj poudarek.

13 — Glej sodbo z dne 27. aprila 1999 v zadevi Komisija proti SNUA (C-69/97, Recueil, str. I-2363, točka 19).

jo je treba razložiti, pa ne pomeni utemeljitve pristojnosti Sodišča za (zavezujočo) razlago tudi teh predpisov in predvsem takšne pristojnosti ne predpostavlja.

37. Pri tem je nepomembno, da je Sodišče pristojno za razlago Protokola o privilegijih z vsebinskega vidika že na podlagi Protokola o privilegijih samega in na podlagi Pogodbe ES. Kot omenjeno, je pristojnost omejena samo na vrste postopkov, določenih s Pogodbo ES, in osebe, ki so upravičene vložiti zahtevke v teh vrstah postopkov. Utemeljitev pristojnosti na podlagi pričujoče arbitražne klavzule bi potemtakem z osebnega vidika pomenila razširitev možnosti pravnega varstva, ki so predvidene s Protokolom o privilegijih.

38. Arbitražna klavzula, ki bi predvidela širšo pristojnost Sodišča od zgoraj navedene, bi poleg tega pomenila odstopanje od predstavljenih splošnih pravil pristojnosti in s tem od pravil pristojnosti v Pogodbi ES. Take spremembe pogodbenih določb pa ne zajema pooblastilo iz člena 35.4 statuta ECB.

39. Torej se lahko pritrdi, da Sodišče v tem postopku ni pristojno za razlago člena 3 Protokola o privilegijih. To pa ne preprečuje, da se ta določba ne bi upoštevala posredno.

2. Pristojnost Sodišča glede razlage člena 8 sporazuma o sedežu

40. Člen 21 sporazuma o sedežu utemeljuje pristojnost Sodišča za odločanje o „nesoglasjih med vlado [Zvezne republike Nemčije] in ECB glede razlage ali uporabe tega sporazuma [...]". V tem primeru sta stranki v sporu med drugim zaradi vprašanja, ali je treba sporni zahtevek ECB za nadomestilo presoditi izključno na podlagi člena 8 sporazuma o sedežu ali pa ECB s tem, da se nanj sklicuje, napotuje na člen 3 Protokola o privilegijih in je zato treba o sporu odločiti ob upoštevanju tega protokola. Ta spor se s tem neposredno nanaša na vsebino člena 8 sporazuma o sedežu. Že s tem gre za nesoglasje med Zvezno republiko Nemčijo in ECB glede razlage sporazuma v smislu člena 21 sporazuma o sedežu, tako da je ta – v nasprotju z mnenjem, ki ga zastopa nemška vlada – uporaben in utemeljuje pristojnost Sodišča.

3. Predlog

41. Če tožba temelji na Protokolu o privilegijih, potem zaradi nepristojnosti Sodišča ni dopustna. Če temelji na sporazumu o sedežu, pa je dopustna.

43. Po mnenju ECB je to, da naj bi bila posredno obremenjena z davkom na dodano vrednost, nezdružljivo s členom 8(1) sporazuma o sedežu v povezavi s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih. Nemška vlada naj bi s svojo pravno prakso, torej z uporabo nacionalnih predpisov o davku na dodano vrednost, kršila te določbe.

V – Utemeljitev

A – *Trditve strank*

1. Trditve ECB

42. *ECB* trdi, da mora svojim najemodajalcem plačati stroške najemnine in obratovanja, v katerih je vključen davek na dodano vrednost, ki so ga najemodajalci plačali svojim dobaviteljem za posredniške storitve. Posredno naj bi torej bila obremenjena s tem davkom na dodano vrednost. Sicer naj bi bilo to, kot priznava sodna praksa Sodišča, lastno sistemu odbitka vstopnega davka in sistemu oprostitve davka po Šesti direktivi in nemški zakonodaji o DDV.

44. Sicer naj bi člen 8(1) sporazuma o sedežu v skladu s svojim besedilom veljal samo za davek na dodano vrednost, ki je „v računih posebej izkazan“. Vendar pa naj bi v povezavi s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih ne predvidel samo vračila posebej izkazanega davka na dodano vrednost, ampak tudi nadomestilo vseh davkov na dodano vrednost, ki so vključeni v cene, ki jih je ECB plačala za blago in storitve za svoje službene potrebe, in torej tudi davek na dodano vrednost, ki so ga najemodajalci posredno prevalili na ECB. To naj bi izhajalo iz besedila člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih, ki jasno določa, da države članice nadomestijo davek na dodano vrednost „vsakokrat, ko je mogoče“, in ki med drugim na splošno določa nadomestilo „zneskov posrednih davkov [...], ki so vključeni v ceno nepremičnine ali premičnine“.

45. To razlago naj bi potrjevala vsebina in namen člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih. Na splošno je namen Protokola o privilegijih, da okrepi neodvisnost uradov Evropske skupnosti – in s tem tudi ECB – nasproti nacionalnim organom oblasti. Da bi dejansko dosegli ta namen, bi bilo treba določbe Protokola razlagati funkcionalno. Te določbe naj bi prepovedovale ne samo nacionalne predpise, ki naj bi neposredno omejevali priznane davčne oprostitve in privilegije, ampak naj bi v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča nasprotovale tudi takšnim nacionalnim predpisom, ki posredno povzročajo obdavčenje ali oviranje izvajanja privilegijev. Smisel in namen teh določb naj bi bila preprečiti, da bi imela država članica od naselitve organa na svojem državnem ozemlju fiskalno prednost na stroške (ki jih neposredno ali posredno nosijo vse države članice) finančnih sredstev tega organa.

46. Takšen sklep naj bi se ponujal tudi glede na to, da je sporazum o sedežu v hierarhiji predpisov na nižji ravni kot Protokol o privilegijih. Zahtevek v skladu s Protokolom o privilegijih, da države članice nadomestijo davek na dodano vrednost „vsakokrat, ko je mogoče", naj ne bi mogel biti omejen z določbo sporazuma o sedežu, ki bi nadomestilo davka na dodano vrednost pogojevala s tem, da se mora posebej izkazati. Pravica do nadomestila naj bi bila nasprotno veljavna vedno, ko bi bilo mogoče dokazati in oceniti finančno breme zaradi davka na dodano vrednost. V tem okviru je država članica dolžna na podlagi načela lojalnega sodelovanja v skladu s členom 10 ES sodelovati, predvsem pri oblikovanju postopka vračila, s katerim bi lahko odpravili morebitne praktične težave pri dokazovanju plačanih davkov.

2. Trditve nemške vlade

47. Po mnenju nemške vlade je treba presoditi vsak zahtevek za nadomestilo izključno glede na člen 8(1) sporazuma o sedežu. Iz navedene določbe naj bi izhajalo, da je treba nadomestiti samo posebej izkazan davek na dodano vrednost. Ker naj ne bi bilo računov za najemnine ali stroške, pri katerih bi bil davek na dodano vrednost izkazan posebej, naj ECB ne bi bila upravičena do nadomestila.

48. Zahteva za ločeno izkazovanje davka na dodano vrednost naj bi se ravnala po členu 15(1), prvi pododstavek, točka 1, UStG v zvezi s členoma 18(1)(a) in 22(3) Šeste direktive. Račun s prikazanim davkom na dodano vrednost ima v Skupnostnem sistemu davka na dodano vrednost pomembno dokumentacijsko vlogo, s tem da se pred-

vsem do prejemnika storitve določi višina dogovorjene nasprotne storitve. Ta vrsta dokumentacije naj bi bila sočasno zelo pomembna v okviru kontrolnih nalog davčne uprave.

49. Poleg tega je mehanizem vračila iz člena 8(1) sporazuma o sedežu skladen s Šesto direktivo in izključitev odbitka vstopnega davka s strani najemodajalca ni nobena posebnost pri dajanju v najem ECB, ker se to dogaja tudi pri oddaji v najem bankam in zavarovalnicam zasebnega sektorja.

50. Storitve oddajanja v najem naj bi bile v skladu s členom 13(B)(b) Šeste direktive, prenesenim v nemško zakonodajo s členom 4(12)(a) UStG, izrecno oproščene davka na dodano vrednost. Zvezna republika Nemčija naj bi izkoristila možnost izbire glede davčne zavezanosti, prepuščene presoji držav članic v skladu s členom 13(C) Šeste direktive, s tem da je uvedla pravico do izbire v členu 9 UStG. Čeprav je, kar zadeva ECB, vsaka možnost izbire glede davčne zavezanosti izključena že zaradi tega, ker ni „podjetnik" v smislu upoštevnih predpisov, bi se takšna izključitev narekovala tudi, če bi ji priznali status „podjetnika", ker tako kot banke in zavarovalnice zasebnega sektorja ne bi mogla ustvarjati prometa, ki bi dajal pravico do odbitka vstopnega davka.

51. Razlaga besedila člena 8(1) sporazuma o sedežu brez upoštevanja besedila tega sporazuma ni dopustna. Predvsem naj člen 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih v nasprotju s trditvami ECB ne bi nalagal široke razlage te določbe.

52. Protokol o privilegijih naj bi bil za ECB zadostna podlaga za to, da bi lahko z državami članicami sama sklenila mednarodne pogodbe. ECB naj bi to pooblastilo uporabila pri pogajanjih o sporazumu o sedežu, v katerem so opredmetene splošnejše določbe Protokola o privilegijih. Zato naj bi bile v členu 8(1) sporazuma o sedežu zajete določbe Protokola o privilegijih, ki so s podrobno opredelitvijo dobile dokončno in za obe stranki zavezujočo obliko. Poleg tega so se strokovnjaki obeh strank podrobno pogodili glede sporazuma o sedežu in vedeli, da je bilo dajanje v najem ECB oproščeno davka na dodano vrednost in da naj ECB, ker nima lastnosti podjetnika, ne bi imela izbire

glede davčne zavezanosti. Kljub tem jasnim določbam naj ECB med pogajanji ne bi v nobenem trenutku zahtevala posebnega obravnavanja za najem.

53. Nemška vlada zavrača stališče ECB, da naj bi bila v skladu s smislom in namenom člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih potrebna široka razlaga člena 8(1) sporazuma o sedežu. Po mnenju nemške vlade je v tem primeru namen Protokola o privilegijih, da se ohrani neodvisnost ECB in zagotovi, da država sedeža ne bi pridobila neupravičene koristi zaradi tega, ker ima ECB sedež na njenem ozemlju. Noben od teh dveh namenov naj ne bi bil ogrožen. Predvsem naj si Zvezna republika Nemčija s tem, da je dajanje v najem oproščeno davka, ne bi pridobila nobenih fiskalnih prednosti na stroške ECB, ker je dajanje pisarniških prostorov v najem ECB potekalo pod istimi pogoji kot dajanje v najem drugim klasičnim najemnikom, kot so banke ali zavarovalnice zasebnega sektorja. Prihodki od davka na dodano vrednost zaradi nezmožnosti odbitka vstopnega davka s strani najemodajalca naj se ne bi stekali v nemško državno blagajno na podlagi ustreznega plačila ECB, ampak na podlagi razmerja med izvajalcem storitev v predhodni fazi in najemodajalcem. Izvajalec storitev v predhodni fazi naj bi v nemško državno blagajno odvajal davek na dodano vrednost za opravljeno storitev. Ta davek naj bi dokončno ostal v državni blagajni, ker naj najemodajalec ne bi mogel odbiti vstopnega davka. Torej naj bi se v državno blagajno stekal davek ne glede na razmerje med ECB in njenim najemodajalcem.

54. Vsekakor pa naj ne bi bilo mogoče neposredno uporabiti člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih, ker ni nobene možnosti, da bi preverili natančno višino posrednih davkov, ki naj bi jih najemodajalec moral dejansko nositi glede na stranske storitve, ki se opravljajo prav za ECB in ne za druge najemnike. Prav tako naj ne bi bilo mogoče ugotoviti, ali gre dejansko za prevalitev teh davkov na ECB in ne za splošno povišanje cene najemnine. Če bi se ECB v preostalem zavzemala za neposredno uporabo Protokola o privilegijih, nemška vlada opozarja, da potem Sodišče v skladu z arbitražno klavzulo sporazuma o sedežu ni pristojno.

B – *Presoja*

1. Razmerje med členom 8(1) sporazuma o sedežu in členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih

55. Člen 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih „vsakokrat, ko je mogoče“,

predvideva oprostitev vseh posrednih davkov, ki so vključeni v cene za vse premičnine ali nepremičnine.

56. V členu 8(1) sporazuma o sedežu je odločba za nadomestilo določena kot oblika oprostitve davka ter s predložitvijo zahtevka, določitvijo najnižjega zneska in posebej izkazanim dejansko plačanim davkom postavljeni dodatni pogoji. Poleg tega so v členu 8(1) sporazuma o sedežu posredni davki in davki na promet, zajeti v členu 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih, podrobno opredeljeni kot prometni davki. Področje uporabe člena 8(1) sporazuma o sedežu je zato v razmerju s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih ožje. V razmerju s členom 3 Protokola o privilegijih je člen 8(1) sporazuma o sedežu bolj specifična določba in ima zato pri uporabi prednost.

57. Sicer je zaradi omejene pristojnosti Sodišča za utemeljenost te tožbe odločilnega pomena, ali zahtevek, ki ga uveljavlja ECB, izhaja iz člena 8 sporazuma o sedežu. V zvezi z razlago te določbe je med strankama predvsem sporno, ali člen 8 sporazuma o sedežu s tem, da se sklicuje na Protokol o privilegijih, napotuje na člen 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih in ga s tem tako rekoč vključuje v sporazum o sedežu.

58. V skladu s peto uvodno izjavo sporazuma o sedežu naj bi ta sporazum „določil" imunitete in privilegije. Že izbira tega izraza kaže, da ta sporazum dokončno ureja področje imunitet in privilegijev ECB in da naj bi bilo torej vsako vračanje na Protokol o privilegijih izključeno.

59. Nadomestilo davka na dodano vrednost, ki ga je plačala ECB, se izvrši v skladu s členom 8(1) sporazuma o sedežu „z uporabo člena 3, drugi odstavek, Protokola", vendar pod dodatnimi pogoji. Tudi to besedilo podrobno določa, da člen 8(1) sporazuma o sedežu izpolnjuje navedeno določbo Protokola o privilegijih in jo s tem „uporabi". Če bi sporazum o sedežu hotel omogočiti širše vračanje na Protokol o privilegijih ali odrediti približno enake določbe, bi bili na voljo drugi izrazi, kot na primer „brez poseganja" ali „v skladu z". Izbira izraza „uporaba" pa nasprotno kaže, da se je s sporazumom o sedežu zavestno hotela izvesti konkretizacija in pri tem določiti

dodatni pogoji za nadomestilo, s katerimi bi se omejile možnosti nadomestila.

60. Med pogoji, ki so določeni v členu 8(1) sporazuma o sedežu, so posebej izkazani davek na dodano vrednost podjetij, določitev dostav blaga in storitev „za uradno rabo ECB", določeni minimalni znesek dolgovanega davka in dejansko plačilo davka, ki ga je ECB plačala podjetjem. Predvsem določitev minimalnega zneska dolgovanega davka (v tem primeru 50 DM) pomeni enako kot zahtevano ločeno zaračunavanje pomembno omejitev, ki je ni v Protokolu o privilegijih. Prva pa v nasprotju z omejitvijo, sporno v tem primeru, ni bila izpodbijana.

61. V členu 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih je navedena samo obveznost držav članic v primerih, „ko je [to] mogoče", da predvidijo nadomestilo posrednih davkov. Ker se zahtevajo samo „ustrezni" ukrepi, se državam članicam pušča velik manevrski prostor.

62. V nasprotju s tem je v členu 3, prvi odstavek, Protokola o privilegijih predvidena oprostitev vsakega davka brez podrobnejše opredelitve. Ta predpis torej enako kot člen 3, drugi odstavek, postavlja samo okvir, ki ga izpolnjuje sporazum o sedežu. Kot okvirni določbi pa se ne moreta uporabiti neposredno, tako da ni mogoče doseči oprostitve davka samo na podlagi Protokola o privilegijih.

63. Glede tega se določba člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih, ki je bila predmet tega postopka, znatno loči od člena 11(b) Protokola o privilegijih v različici z dne 18. aprila 1951, na katerem je temeljila sodba 6/60 in na katero se je sklicevala ECB[14]. V tem prejšnjem predpisu je bila še predvidena brezpogojna in jasno določena davčna oprostitev. Ker pa je bil njen predmet „oprostitev vseh davkov od plač in prejemkov, ki jih je plačala Skupnosti", ureja popolnoma drugačno dejansko stanje kot pa navedeni člen 3, drugi odstavek, v tem sporu.

64. Enako velja tudi za člen 13, drugi odstavek, Protokola o privilegijih, na katerega se je sklicevala ECB, ki prav tako brezpogojno določa, da so „uradniki in drugi uslužbenci [...] oproščeni nacionalnih davkov od plač, mezd in prejemkov, ki jih plačujejo

14 — Sodba z dne 16. decembra 1960 v zadevi Humblet proti Belgiji (6/60, Recueil, str. 1165).

Skupnosti". Sodne prakse, ki je nastala s tem v zvezi in na katero se sklicuje ECB,[15] enako kot sodne prakse v zvezi s členom 12(b) Protokola o privilegijih,[16] ni mogoče prenesti na ta primer. Tudi člen 12 Protokola o privilegijih ureja sam in brezpogojno, ne da bi morala država članica kaj urediti, da imajo „[n]a ozemlju vsake države članice [...] uradniki in drugi uslužbenci Skupnosti [...] pravico [do privilegijev in imunitet]".

65. Tudi navedena zadeva 2/68[17] se je nanašala na popolnoma drugo določbo, ki je v primerjavi s členom 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih določala neposredne pravice in jamstva. V upoštevnem členu 1 Protokola o privilegijih in imunitetah Evropske skupnosti za atomsko energijo (v nadaljevanju: Euratom) je bilo določeno, da imajo nacionalni organi pravico, da vložijo zahtevek za izvajanje prisilnih ukrepov. Za to ni bil potreben noben dodaten ureditveni akt države članice. Pravice, ki je bila torej neposredno priznana s Protokolom o privilegijih Euratoma, ni bilo mogoče omejiti s kakim sporazumom.

66. Navedena sodna praksa, iz katere izhaja, da s sporazumom o sedežu ni mogoče omejiti (že priznanih) pravic in jamstev,[18] je lahko uporabna le v primerih, v katerih Protokol o privilegijih neposredno podeljuje pravice in jamstva.

67. Podrobna opredelitev člena 3, drugi odstavek, Protokola o privilegijih v členu 8(1) sporazuma o sedežu torej obsežno in dokončno ureja vprašanje nadomestila, tako da za utemeljitev zahtevka prepoveduje uporabo Protokola o privilegijih.

2. Pravica do nadomestila na podlagi člena 8(1) sporazuma o sedežu

68. V členu 8(1) sporazuma o sedežu je – jasno in nesporno – določeno, da nadomestilo davka na dodano vrednost pride v poštev samo, če je davek v računu izkazan posebej. Stranki se strinjata, da pri spornih

15 — Sodbe z dne 24. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Belgiji (260/86, Recueil, str. 955), z dne 22. marca 1990 v zadevi Tither proti Commissioners of Inland Revenue (333/88, Recueil, str. I-1133), z dne 25. maja 1993 v zadevi Kristoffersen (C-263/91, Recueil, str. I-2755) in z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Vander Zwalmen in Massart proti Belgiji (C-229/98, Recueil, str. I-7113).

16 — Sodba z dne 18. marca 1986 v zadevi Komisija proti Belgiji (85/85, Recueil, str. 1149).

17 — Sklep z dne 17. decembra 1968 v zadevi Ufficio imposta di consumo Ispra proti Komisiji (2/68, Recueil, str. 654).

18 — Sklep v zadevi 2/68 (naveden v opombi 17).

plačilih najemnin in storitev ni bilo tako. V členu 8(1) sporazuma o sedežu torej ni nobene osnove za nadomestilo davka na dodano vrednost, ki je bil po mnenju ECB plačan posredno.

69. Če bi bilo treba omogočiti nadomestilo, bi to stranki lahko urejali v sporazumu o sedežu, zlasti ker vprašanje tako imenovanih „posrednih posrednih davkov".[19] Ker pa ne samo nista sprejeli določbe v tem smislu, ampak sta na koncu z besedilom člena 8(1) sporazuma o sedežu nadomestilo za take primere celo izključili, nadomestilo ne pride v poštev.

70. Stranki sporazuma o sedežu sta bili tudi upravičeni sprejeti takšno določbo. Predvsem določbe Šeste direktive o DDV temu ne nasprotujejo.

71. Kajti sporazumi, ki jih je Svet v skladu s členom 300 ES sklenil za Skupnost, so za pravo Skupnosti akt institucije Skupnosti v smislu člena 234(1)(b) ES in s tem sestavni del pravnega reda Skupnosti.[20] Spadajo na področje med primarno in sekundarno zakonodajo (glej člen 300(6) in (7) ES).

72. Čeprav sporazumov, ki jih je sklenila ECB, ni mogoče opredeliti kot sporazum v skladu s členom 300 ES, gre torej za sporazum Skupnosti. Iz teh razlogov in zaradi njihovega posebnega statusa kot posebne oblike pravnega predpisa jih je treba z marsikaterega vidika obravnavati kot sporazume Skupnosti v smislu člena 300 ES. Zato bi jim bilo mogoče v skladu z veljavnimi pravili za sporazume Skupnosti dodeliti isto veljavo, kot jo imajo sporazumi Skupnosti. Kot sporazum med državo članico in ECB na področju primarne in sekundarne zakonodaje zato sporazuma o sedežu ne bi smeli meriti z merilom Šeste direktive o DDV. V okviru tega zahtevka za nadomestilo, temelječega na členu 8(1) sporazuma o sedežu, se ni treba spuščati v vprašanje, ali Šesta direktiva o DDV za primere, kot je ta, od nacionalnega davčnega prava zahteva možnost odbitka vstopnega davka.

19 — Glej v tem smislu Muller, „International organizations and their officials: to tax or not to tax?", *LJIL 1993*, str. 47 in 61.

20 — Sodba z dne 30. aprila 1974 v zadevi R. in V. Haegeman proti Belgiji (181/73, Recueil, str. 449, točka 2/6).

73. To seveda ne izključuje, da bi lahko bila ustrezna pravna vprašanja predmet postopka predhodnega odločanja v skladu s členom 234 ES za razlago Šeste direktive o DDV. Nasprotno pa bi bilo vprašanje, ali nemško pravo krši določbe prava Skupnosti, predvsem Šesto direktivo o DDV, mogoče preizkusiti v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s členom 226 ES.

74. Iz vseh teh ugotovitev je razvidno, da je treba to tožbo zavrniti kot neutemeljeno.

VI – Stroški

75. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Zvezna republika Nemčija vložila ustrezen zahtevek in ker ECB s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov postopka.

VII – Predlog

76. Sodišču predlagam, naj odloči:

1. tožba se zavrne.

2. Evropski centralni banki se naloži plačilo stroškov postopka.