FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

fremsat den 15. februar 2007 [1]

1. Med denne præjudicielle forelæggelse har Finanzgericht Köln (Tyskland) anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 2, stk. 2, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (herefter »trettende direktiv«) [2].

2. Den forelæggende ret spørger i det væsentlige, om denne bestemmelse skal fortolkes således, at medlemsstaternes mulighed for at gøre tilbagebetalingen af merværdiafgift (herefter »moms«) til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter, ikke gælder med hensyn til stater, der som kontraherende parter i den almindelige overenskomst om handel med tjenesteydelser (på engelsk General Agreement on Trade in Services, herefter »GATS«) kan påberåbe sig mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, i GATS.

3. Spørgsmålet er blevet rejst i forbindelse med en tvist mellem et selskab med hjemsted i Den Tjekkiske Republik, Řízení letového provozu ČR, s.p. (herefter »sagsøgeren«), og Bundesamt für Finanzen (det tyske forbundsskattekontor) angående lovligheden af sidstnævntes opretholdelse af afslag på sagsøgerens ansøgning om tilbagebetaling af den moms, som selskabet havde erlagt i Tyskland i 2002 for levering af tjenesteydelser, som det havde modtaget i Tyskland.

De relevante retsregler

4. Ved afgørelse af 22. december 1994 [3] godkendte Rådet på Fællesskabets vegne for

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — EFT L 326, s. 40.

3 — Rådets afgørelse 94/800/EF af 22.12.1994 om indgåelse på Det Europæiske Fællesskabs vegne af de aftaler, der er resultatet af de multilaterale forhandlinger i Uruguay-rundens regi (1986-1994), for så vidt angår de områder, der hører under Fællesskabets kompetence (EFT L 336, s. 1).

så vidt angår den del, der hører under Fællesskabets kompetence, overenskomsten om oprettelse af Verdenshandelsorganisationen (herefter »WTO«) samt de aftaler, som er indeholdt i bilag 1, 2 og 3 til denne overenskomst, heriblandt aftalen i bilag 1 B, nemlig GATS.

5. GATS' artikel II med overskriften »Mestbegunstigelsesbehandling« bestemmer følgende i stk. 1:

»For så vidt angår enhver bestemmelse, der er omfattet af denne overenskomst, indrømmer hvert medlem umiddelbart og betingelsesløst tjenesteydelser og leverandører af tjenesteydelser fra ethvert andet medlem en behandling, der ikke er mindre gunstig end den behandling, som medlemmet giver tilsvarende tjenesteydelser og leverandører af tjenesteydelser fra ethvert andet land.«

6. Trettende direktivs artikel 2 bestemmer følgende:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i direktiv 77/388/EØF omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

[...]«

7. § 18, stk. 9, sjette punktum, i Umsatzsteuergesetz 1999 (tysk lov af 1999 om omsætningsafgift, herefter »UStG«) [4] bestemmer følgende:

»En erhvervsdrivende, som ikke har hjemsted på Fællesskabets område, indrømmes kun refusion af afgifter, såfremt der i det land, hvor den erhvervsdrivende har hjemsted, ikke opkræves omsætningsafgift eller en

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

tilsvarende afgift, eller i tilfælde af, at en sådan opkrævning foretages, såfremt erhvervsdrivende med hjemsted i indlandet indrømmes refusion heraf.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8. Sagsøgeren er et tjekkisk selskab, der leverer tjenesteydelser inden for området flysikkerhed i tjekkisk luftrum. Selskabet tilbyder desuden flyvetræning, som udelukkende finder sted i det tjekkiske luftrum.

9. Inden for rammerne af sidstnævnte virksomhed organiserede selskabet i 2002 undervisning i flysimulator og andre former for undervisning, der fandt sted i Tyskland, og som blev udført af tyske virksomheder. Undervisningen var momspligtig i Tyskland. Efter at have erlagt momsen for disse ydelser, anmodede sagsøgeren ved ansøgning, indgået til Bundesamt für Finanzen den 7. juli 2003, om momsrefusion på 29 013,60 EUR for perioden fra januar til december 2002.

10. Ved afgørelse af 12. februar 2004 afslog Bundesamt für Finanzen ansøgningen, idet Bundesamt ikke fandt, at der forelå den i UStG's § 18, stk.9, sjette punktum, omhandlede gensidighed. Ved afgørelse af 27. april 2004 og med samme begrundelse afslog Bundesamt für Finanzen også den af sagsøgeren indgivne klage over den første afgørelse.

11. Sagsøgeren anlagde herefter sag ved Finanzgericht Köln den 5. maj 2004.

12. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren i henhold til national ret ikke kan få tilbagebetalt den indgående afgift, som selskabet har erlagt i Tyskland, hvilket følger af UStG's § 18, stk. 9, sjette punktum. Den forelæggende ret har fastslået, at Den Tjekkiske Republik i den relevante periode opkrævede omsætningsafgifter, men uden at indrømme tyske selskaber tilbagebetaling af indgående afgifter.

13. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt UStG's § 18, stk. 9, sjette punktum, er i overensstemmelse med kravene i henhold trettende direktivs artikel 2, stk. 2, som førstnævnte bestemmelse er baseret på og afspejler ordlyden af. Den forelæggende ret spørger, om trettende direktivs artikel 2, stk. 2, ikke i henhold til mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, i GATS skal fortolkes indskrænkende for så vidt angår stater, der er medlemmer af WTO og dermed kontraherende parter i

GATS. Den forelæggende ret er dermed i tvivl om, hvorvidt sidstnævnte bestemmelse indebærer, at adgangen til i henhold til trettende direktivs artikel 2, stk. 2, at gøre refusion af indgående afgifter betinget af et krav om gensidighed ikke gælder i forhold til WTO-medlemsstater.

14. Den forelæggende ret har fastslået, at Den Tjekkiske Republik og Det Europæiske Fællesskab er medlemmer af WTO og dermed også kontraherende parter i GATS siden den 1. januar 1995, og at De Europæiske Fællesskabers medlemsstater afstår fra indbyrdes at anvende et tilsvarende krav om gensidighed som i trettende direktivs artikel 2, stk. 2. Der kan således ikke herske tvivl om, at Den Tjekkiske Republik i henhold til artikel II, stk. 1, i GATS [5] også må anses for ikke at være omfattet af gensidighedskravet.

15. Den forelæggende ret har desuden påpeget, at GATS er en rent folkeretlig overenskomst, som kun stifter rettigheder og pligter mellem medlemmerne, og at tilsidesættelser af GATS derfor principielt alene behandles efter den inden for rammerne af WTO vedtagne overenskomst vedrørende regler og procedurer for bilæggelse af tvister. Ifølge den forelæggende ret betyder dette imidlertid ikke, at Det Europæiske Fællesskab og dets institutioner ikke skal fortolke og anvende afledte fællesskabsretsakter, heriblandt trettende direktiv, der er vedtaget forud for tiltrædelsen af WTO, i overensstemmelse med GATS. Overenskomster som GATS, der indgås på betingelserne i artikel 300, stk. 7, EF, som artikel 133, stk. 3, EF udtrykkeligt henviser til, er bindende for Fællesskabets organer og medlemsstaterne, og de udgør en integrerende bestanddel af fællesskabsretten.

16. Da Finanzgericht Köln fandt, at afgørelsen af den indbragte sag afhænger af, om UStG's § 18, stk. 9, sjette punktum, er i overensstemmelse med trettende direktivs artikel 2, stk. 2, og idet Finanzgericht Köln er i tvivl om den korrekte fortolkning af sidstnævnte bestemmelse, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 2, stk. 2, i [...] trettende direktiv [...] fortolkes indskrænkende, således at medlemsstaternes mulighed for i henhold til denne bestemmelse at gøre tilbagebetaling af merværdiafgift betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til

5 — I henhold til den forelæggende ret følger dette tillige af det forhold, at selv om artikel II, stk. 2, i GATS udtrykkeligt forskriver en mulighed for at udelukke foranstaltninger, der er uforenelige med mestbegunstigelsesklausulen, fra anvendelsesområdet for artikel II, stk. 1, i GATS, under forudsætning af, at foranstaltningerne er omfattet af bilagene til overenskomsten og opfylder kravene heri, gælder samme forbehold imidlertid ikke i henhold til det nævnte bilag for så vidt angår trettende direktivs artikel 2, stk. 2.

omsætningsafgifter, ikke gælder med hensyn til stater, der som kontraherende parter i [GATS] kan påberåbe sig denne overenskomsts mestbegunstigelsesklausul (artikel II, stk. 1, i GATS)?«

Retlige bemærkninger

17. De parter, som i henhold til artikel 23 i Domstolens statut har indgivet skriftlige indlæg for Domstolen, dvs. den cypriotiske og polske regering samt Kommissionen, er — om end til dels af forskellige grunde — enige om, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende [6].

18. Jeg har samme opfattelse af de årsager, som jeg skal gøre nærmere rede for i det følgende.

19. Indledningsvis finder jeg det passende at undersøge den argumentation, som Kommissionen indgående har gjort rede for i sit skriftlige indlæg, og hvormed den i det væsentlige gør gældende, at en erhvervsdrivende, som er etableret i et tredjeland, således som sagsøgeren på tidspunktet for de faktiske omstændigheder [7], ikke skal stilles i en mere fordelagtig situation end erhvervsdrivende, der er etableret inden for Fællesskabet.

20. Kommissionen har gjort gældende, at ordningen om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i medlemsstaten, og som finder anvendelse på erhvervsdrivende, der er etableret på Fællesskabets område i henhold til direktiv 79/1072/EØF [8], er karakteriseret ved, at retten til tilbagebetaling i princippet svarer til retten til fradrag for indgående moms, hvilket Domstolen fastslog i Debouche-dommen [9]. Kommissionen har bemærket, at det fremgår af denne dom, at en afgiftspligtig person, som er omfattet af en afgiftsfritagelse, og som følgelig ikke har ret til fradrag for indgående moms betalt i indlandet, i overensstemmelse med målsætningen for ordningen i momsdirektiverne heller ikke har ret til tilbagebetaling af moms betalt i en anden medlemsstat [10].

21. En tilsvarende løsning må så meget desto mere anvendes for så vidt angår tilbagebetaling af indgående moms til erhvervsdrivende,

6 — Den polske regering mener dog, at Domstolen bør tidsbegrænse dommens retsvirkninger i tilfælde af et bekræftende svar på det præjudicielle spørgsmål.

7 — Som bekendt har Den Tjekkiske Republik kun været medlem af Det Europæiske Fællesskab fra den 1.5.2004.

8 — Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

9 — Dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Sml. I, s. 4495.

10 — Debouche-dommen, præmis 15.

der er etableret i tredjelande, hvilket også følger af trettende direktivs artikel 3, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse må den i samme direktivs artikel 2, stk. 1, omhandlede tilbagebetaling ikke finde sted på gunstigere betingelser end dem, der finder anvendelse på afgiftspligtige personer i Fællesskabet. Hvis en erhvervsdrivende, der er etableret i et tredjeland, ikke er momspligtig dér, kan vedkommende ifølge Kommissionen ikke påberåbe sig en ret til tilbagebetaling af indgående moms. Vedkommende kan således heller ikke påberåbe en ret til tilbagebetaling over for de af Fællesskabets medlemsstater, hvor der eventuelt er blevet betalt indgående moms. En anden løsning ville i sidste ende medføre, at den erhvervsdrivende blev indrømmet en gunstigere behandling end de afgiftspligtige personer, der er etableret i Fællesskabet.

22. Kommissionen har endvidere bemærket, at »muligheden for i egenskab af afgiftspligtig person at fradrage den indgående moms, der er erlagt i vedkommendes oprindelsesland, netop udgør et fællesskabsretligt »gensidighedskrav««, og at »selskaber, der er etableret i andre medlemsstater i Fællesskabet, i øvrigt også kan anvende ordningen om fradrag af indgående moms«. Heraf følger, at der foreligger et »gensidighedsforhold« mellem medlemsstaterne i Fællesskabet [11].

23. Ifølge Kommissionen er de tyske myndigheders afslag på sagsøgerens ansøgning om tilbagebetaling ikke i strid med mestbegunstigelsesklausulen i GATS. Dette afslag indebærer ikke, at sagsøgeren stilles i en mindre gunstig situation end de virksomheder, der er etableret i Fællesskabet. Det er tværtimod i overensstemmelse med det fællesskabsretlige momssystem og det almindelige lighedsprincip, idet det ikke stiller sagsøgeren — der ifølge Kommissionen ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i direktiv 77/388/EØF [12] — i en mere fordelagtig situation end den, som de i Fællesskabet etablerede virksomheder befinder sig i.

24. Jeg mener imidlertid, at spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionens argument i den foreliggende sag — som bygger på den antagelse vedrørende det faktum, at sagsøgeren ikke var forpligtet til at betale omsætningsafgift på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder i den stat, hvor denne var etableret — måtte være rigtig i faktisk og retlig henseende, ikke har nogen betydning for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, der udelukkende vedrører fortolkningen af bestemmelserne, og således ikke omstændighederne i den foreliggende sag.

25. Spørgsmålet, som rejses med denne argumentation, er snarere, om det præjudicielle spørgsmål er relevant for den afgørelse, som Finanzgericht Köln skal træffe, og dermed, hvorvidt spørgsmålet kan antages til realitetsbehandling.

11 — Punkt 20 in fine i Kommissionens skriftlige indlæg.

12 — Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

26. Selv om sagsøgeren ikke var forpligtet til at betale omsætningsafgift i Den Tjekkiske Republik i den omhandlede periode, eller, såfremt denne var afgiftspligtig i Tjekkiet, dog ikke var berettiget til i denne stat at fradrage den indgående moms, kan virksomheden ikke på baggrund af en fortolkning af trettende direktivs artikel 2. stk. 2, i overensstemmelse med artikel II, stk. 1, i GATS påberåbe sig samme behandling, som Tyskland indrømmer fællesskabsvirksomheder hvad angår tilbagebetaling af indgående moms, med henblik på at opnå den tilbagebetaling, der er ansøgt om.

27. Kommissionens beskrivelse af fællesskabsbestemmelserne om tilbagebetaling af moms til de afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat i Fællesskabet, er nemlig efter min mening korrekt i henhold til Debouche-dommen. Domstolen har præciseret, at der er en forbindelse mellem fradragsretten i etableringsmedlemsstaten og tilbagebetalingsretten i en anden medlemsstat, hvor udgifterne afholdes. Den har nemlig fastslået, at en afgiftspligtig person, som er omfattet af en afgiftsfritagelse, og som følgelig ikke har ret til fradrag for indgående moms betalt i etableringsmedlemsstaten, i overensstemmelse med målsætningen for ordningen i momsdirektiverne heller ikke har ret til tilbagebetaling af moms betalt i en anden medlemsstat [13].

28. Når dette er sagt, mener jeg imidlertid ikke, at der kan være tvivl om, at sagen kan antages til realitetsbehandling, henset til den forelæggende rets præjudicielle spørgsmåls betydning for hovedsagens afgørelse.

29. Jeg skal i den forbindelse erindre om, at det følger af fast retspraksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom [14]. Det er alene muligt at afvise et spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål [15].

13 — Således som det med henvisning til Debouche-dommen, præmis 15, er fastslået i dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte dei Paschi di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 23.

14 — Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman m.fl., Sml. I, s. 4921, præmis 59, af 26.11.1998, sag C-7/97, Bronner, Sml. I, s. 7791, præmis 16, og af 23.11.2006, sag C-238/05, Asnef-Equifax, Sml. I, s. 11125, præmis 15.

15 — Dommen i sagen Bosman m.fl., præmis 61, Bronner-dommen, præmis 17, og Asnef-Equifax-dommen, præmis 17.

30. Det fremgår imidlertid ikke af Kommissionens argumentation, at der er tale om en af de ovenfor nævnte situationer i den foreliggende sag.

31. I den forbindelse skal jeg først og fremmest påpege, at den faktiske antagelse, som dette argument er baseret på, nemlig den omstændighed, at sagsøgeren på tidspunktet for de faktiske omstændigheder ikke var forpligtet til at betale omsætningsafgift i Den Tjekkiske Republik, udelukkende er gjort gældende af Kommissionen, hvorimod den ikke bestyrkes af oplysningerne i forelæggelseskendelsen.

32. Forelæggelseskendelsen indeholder ikke tilstrækkelig præcis information angående den afgiftsordning, der var i kraft i Den Tjekkiske Republik på tidspunktet for de faktiske omstændigheder. På s. 5, punkt cc), i forelæggelseskendelsen er det angivet, at »de over for sagsøgeren afregnede afgifter også kan fradrages som indgående afgifter, idet sagsøgeren selv var pligtig at betale afgifterne«. Det angives endvidere på s. 6, punkt bbb), at »Den Tjekkiske Republik ganske vist opkrævede en omsætningsafgift i refusionsperioden, men ikke indrømmede indenlandske erhvervsdrivende nogen refusion af indgående afgifter på dette tidspunkt«. Det anføres endvidere — hvilket synes at være afgørende for den forelæggende ret — at tyske virksomheder ikke har samme ret til tilbagebetaling af indgående afgifter, der er betalt i Den Tjekkiske Republik.

33. Det fremgår på ingen måde af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren på tidspunktet for de faktiske omstændigheder ikke skulle betale omsætningsafgift i Den Tjekkiske Republik. Selv om det forekommer at fremgå af den anden af de bemærkninger i forelæggelseskendelsen, som jeg har gengivet i det foregående punkt, at sagsøgeren ikke kunne fradrage de indgående afgifter i denne stat, er dette forhold ikke beskrevet entydigt i kendelsen, og det er dermed heller ikke åbenlyst.

34. Uanset om dette viser sig at være korrekt, indebærer det ikke nødvendigvis, at den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål mister sin relevans for den afgørelse, som den skal træffe. Det skal bemærkes, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Bundesamt für Finanzens afslag på tilbagebetaling kun var baseret på, at der ikke forelå den i UStG's § 18, stk. 9, sjette punktum, omhandlede gensidighed, og at den forelæggende ret er usikker på holdbarheden af denne begrundelse, idet den er i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse er i overensstemmelse med trettende direktivs artikel 2, stk. 2.

35. Den forelæggende ret ønsker således at få belyst, hvorvidt Bundesamt für Finanzen over for sagsøgeren med rette kunne gøre den manglende gensidighed mellem Den Tjekkiske Republik og Tyskland gældende, henset til bestemmelserne i disse stater om tilbagebetaling af den indgående omsæt-

ningsafgift, der er erlagt i den ene stat af erhvervsdrivende, der er etableret i den anden stat, selv om der i Tyskland ikke stilles krav om gensidighed med henblik på tilbagebetaling til erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater i Fællesskabet.

36. Det er på baggrund af en vis tvetydighed i Kommissionens argumentation, som jeg har henvist til ovenfor i punkt 22, hensigtsmæssigt at præcisere, at Fællesskabets medlemsstater i henhold til den retlige ordning i fællesskabsdirektiverne på momsområdet ikke må stille krav om gensidighed i forbindelse med anvendelsen af national lovgivning, som gennemfører de fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat. Den omstændighed, at en del af denne retlige ordning er baseret på en form for gensidig anerkendelse af nationale bestemmelser om afgiftspålæggelse og retten til fradrag for indgående moms, indebærer ikke, at medlemsstaterne kan stille krav om gensidighed med henblik på at indrømme denne fradragsret. Enhver medlemsstat er forpligtet til at tilpasse national lovgivning med henblik på, at sikre erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater i Fællesskabet, tilbagebetaling af indgående moms, der er erlagt i forbindelse med transaktioner på statens eget område, på de i fællesskabsretten fastsatte betingelser, uanset om denne forpligtelse faktisk iagttages af de andre medlemsstater.

37. Såfremt sagsøgeren havde været forpligtet til at betale omsætningsafgift og havde været berettiget til fradrag af indgående afgift i selskabets etableringsstat i den omhandlede periode, ville et bekræftende svar på det præjudicielle spørgsmål indebære, at sagsøgeren havde den samme ret til den krævede tilbagebetaling i Tyskland som en erhvervsdrivende i Fællesskabet, der befinder sig i samme situation.

38. Såfremt sagsøgeren derimod ikke havde været forpligtet til at betale omsætningsafgift eller i hvert fald ikke havde været berettiget til fradrag af indgående afgift i selskabets etableringsstat i den omhandlede periode, ville selskabet med sikkerhed ikke kunne opnå den anmodede tilbagebetaling ved at stille krav om samme behandling som den, der anvendes på erhvervsdrivende i Fællesskabet. Et bekræftende svar på det præjudicielle spørgsmål ville imidlertid indebære, at et afslag på denne tilbagebetaling ikke kan baseres på de af Bundesamt für Finanzen anførte grunde.

39. Heller ikke i denne anden situation kan det udelukkes, at den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål, selv om sagsøgeren ikke kan opnå den ønskede tilbagebetaling, kan være relevant for afgørelsen af den tvist, der verserer for retten, navnlig hvis der skal anføres en anden begrundelse end den

fremførte i Bundesamt für Finanzens afgørelse [16].

40. Såfremt Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål bekræftende, tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om sagsøgeren på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen skulle betale omsætningsafgift i Den Tjekkiske Republik, og om selskabet var berettiget til fradrag af den indgående afgift dér. Kommissionens argumentation, som jeg netop har gennemgået, er i den forbindelse ikke alene uden betydning for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, men den viser heller ikke, at dette er åbenbart uden relevans for den afgørelse, som den forelæggende ret skal træffe, og følgelig heller ikke, at spørgsmålet må afvises fra realitetsbehandling i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende artikel 234 EF.

41. Med hensyn til besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål finder jeg for det første, at det af den polske regering anførte argument om, at artikel II, stk. 1, i GATS ikke er relevant i den foreliggende sag, idet den deri fastsatte regel alene finder anvendelse på levering af tjenesteydelser, og ikke på den skattemæssige behandling heraf, savner grundlag. Som Kommissionen med rette har gjort gældende i sit svar på Domstolens skriftlige spørgsmål til parterne under sagen vedrørende dette punkt, er skattemæssige foranstaltninger ikke undtaget fra anvendelsen af bestemmelserne i GATS.

42. Jeg skal i denne forbindelse bemærke, at definitionen af de foranstaltninger, der er omfattet af anvendelsesområdet for GATS, er ekstremt vid. Ifølge artikel I, stk. 1, »finder [GATS] anvendelse på foranstaltninger truffet af medlemmerne, som påvirker handelen med tjenesteydelser« [17]. I denne forbindelse menes der med »foranstaltninger truffet af medlemmerne« i henhold til artikel I, stk. 3, litra a), i GATS foranstaltninger truffet af »centrale, regionale eller lokale regeringer og myndigheder« eller af »ikke-statslige organer i udøvelsen af beføjelser, der er uddelegeret af centrale, regionale eller lokale regeringer eller myndigheder«. Som Kommissionen har påpeget, præciseres det desuden i artikel XXVIII, litra a), i GATS, at der med »»foranstaltninger« [i denne overenskomst menes] enhver foranstaltning truffet af et medlem, hvad enten den er i form af en lov, bestemmelse, regel, procedure, beslutning, administrativ handling eller enhver anden form«. Endelige findes der også i andre bestemmelser i GATS specifikke henvisninger til skatteretlige bestemmelser, såsom artikel XIV, litra d) og e), og artikel XXVIII, litra o).

16 — Det er imidlertid ikke uvæsentligt at understrege, sådan som det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren ikke har støttet sit søgsmål ved Finanzgericht Köln på merbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, GATS. Det er derimod tilsyneladende den forelæggende ret, der ex officio har rejst det præjudicielle spørgsmål.

17 — Ifølge WTO's appelinstans afspejler anvendelsen i artikel I, stk. 1, i GATS af ordet »påvirker«, som identificerer foranstaltninger, der har en »virkning« på udvekslingen af tjenesteydelser, intentionerne med GATS om at give overenskomsten et vidt anvendelsesområde (Rapport WT/DS27/AB/R — »European Communities — Bananas« af 25.9.1997 (tilgængelig på WTO's internetadresse www.wto.org), punkt 220).

43. Et andet forhold, som bør bemærkes, og som hverken er nævnt i forelæggelseskendelsen eller i de skriftlige indlæg, der er afgivet til Domstolen, vedrører den såkaldte »fællesskabspræference«, der er en undtagelse til mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, i GATS.

44. Ud over de specifikke undtagelser i artikel II, stk. 2, i GATS, som skal være opregnet i bilaget til selve overenskomsten, foreskriver GATS en række yderligere undtagelser til mestbegunstigelsesklausulen, såsom undtagelsen vedrørende det personelle anvendelsesområde i artikel V vedrørende »Økonomisk integration«.

45. I artikel V, stk. 1, præciseres det nemlig, at GATS »[ikke] forhindrer nogen af dens medlemmer i at være part i eller indgå en aftale om liberalisering af handelen med tjenesteydelser mellem eller blandt parterne i en sådan aftale«, forudsat at en række betingelser er overholdt. En sådan aftale skal have »en betydelig sektordækning« [artikel V, stk. 1, litra a)], indebære afskaffelse af foranstaltninger, der medfører forskelsbehandling, og/eller forbud mod nye eller yderligere foranstaltninger, der medfører forskelsbehandling [artikel V, stk. 1, litra b)], have til formål at forenkle samhandelen mellem aftalens parter og må ikke for noget medlem, der står uden for aftalen, øge de samlede hindringer for handelen med tjenesteydelser inden for de respektive sektorer eller undersektorer (artikel V, stk. 4).

46. Artikel V indebærer hovedsageligt, at foranstaltninger, der følger af økonomiske integrationsaftaler — som normalt har til formål at gøre det muligt for de kontraherende parter at opnå et liberaliseringsniveau imellem sig, der er højere end det niveau, der er opnået mellem medlemmerne af WTO — og som ellers ville være uforenelige med pligten til at anvende mestbegunstigelsesklausulen i artikel II [18], er tilladte, såfremt de opfylder ovennævnte betingelser.

47. For så vidt som EF-traktaten opfylder betingelserne i artikel V i GATS, kan en stat, som er medlem af WTO, men ikke af Fællesskabet, således ikke med henvisning til artikel II, stk. 1, i GATS gøre gældende, at en af Fællesskabets medlemsstater skal indrømme en tjenesteyder, som er etableret i førstnævnte stat, samme behandling som denne medlemsstat i henhold til fællesskabsretten indrømmer en tjenesteyder, som er etableret i en af Fællesskabets andre medlemsstater. Under sådanne omstændigheder kan det præjudicielle spørgsmål kun besvares benægtende.

48. På denne baggrund finder jeg det ikke nødvendigt inden for rammerne af denne præjudicielle forelæggelse at efterprøve, om EF-traktaten virkelig opfylder alle de nævnte betingelser, hvilket heller ikke er helt lige til, navnlig hvad angår betingelsen om, at

18 — Panelrapport WT/DS139/R og WT/DS142/R, »*Canada — Certain Mesures Affecting the Automotive Industry*«, af 11.2.2000 (tilgængelig på WTO's internetadresse www.wto.org), punkt 10.271.

traktaten ikke må øge de samlede hindringer for handelen med tjenesteydelser mellem aftalens parter *inden for de respektive sektorer eller undersektorer.*

49. Selv om det antages, at EF-traktaten ikke opfylder de nævnte betingelser, og at sagsøgeren i henhold til artikel II, stk. 1, i GATS følgelig i teorien skal omfattes af fællesskabsbestemmelserne, forekommer det mig åbenbart, at man med henvisning til Domstolens praksis vedrørende WTO-aftalernes virkninger internt i Fællesskabet kun kan besvare det præjudicielle spørgsmål benægtende.

50. I overensstemmelse med samtlige de parter, som har indgivet skriftlige indlæg, skal det i denne forbindelse bemærkes, at WTO-aftalerne ifølge fast retspraksis efter deres art og opbygning i princippet ikke udgør regler, med hensyn til hvilke Fællesskabets retsinstanser kontrollerer lovligheden af fællesskabsinstitutionernes adfærd [19]. Domstolen har desuden af samme grund fastslået, at bestemmelserne i WTO-aftalerne ikke skaber nogen rettigheder for borgerne, som disse i medfør af fællesskabsretten kan påberåbe sig direkte for de nationale domstole [20].

51. Det er kun, når Fællesskabet agter at opfylde en specifik forpligtelse påtaget inden for rammerne af WTO, eller i tilfælde, hvor fællesskabsretsakten udtrykkeligt henviser til specifikke bestemmelser i WTO-aftalerne, at det påhviler Domstolen at prøve den omtvistede fællesskabsretsakts lovlighed i henhold til bestemmelserne i WTO [21].

52. Den cypriotiske og den polske regering har gjort gældende, at Fællesskabet i den foreliggende sag ikke agtede at opfylde en specifik forpligtelse påtaget inden for rammerne af WTO, og at trettende direktiv ikke udtrykkeligt henviser til specifikke bestemmelser i WTO-aftalerne, og de mener derfor, at den retspraksis, der er nævnt i punkt 50 ovenfor, indebærer, at det af Finanzgericht Köln stillede præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende.

53. Det skal imidlertid understreges, at artikel II, stk. 1, i GATS ikke er påberåbt i denne sag med henblik på at anfægte

19 — Dom af 23.11.199, sag C-149/96, Portugal mod Rådet, Sml. I, s. 8395, præmis 47, af 14.12.2000, forenede sager C-300/98 og C-392/98, Dior m.fl., Sml. I, s. 11307, præmis 43, kendelse af 2.5.2001, sag C-307/99, OGT Fruchthandelsgesellschaft, Sml. I, s. 3159, præmis 24, og dom af 1.3.2005, sag C-377/02, Van Parys, Sml. I, s. 1465, præmis 39.

20 — Dior-dommen, præmis 44, og OGT Fruchthandelsgesellschaft-kendelsen, præmis 25.

21 — Dommen i sagen Portugal mod Rådet, præmis 49, og Van Parys-dommen, præmis 40.

gyldigheden af trettende direktivs artikel 2, stk. 2. Som Kommissionen med rette har anført, vedrører det præjudicielle spørgsmål ikke den eventuelle direkte virkning [22] af mestbegunstigelsesklausulen i GATS, men en fortolkning i henhold til bestemmelserne i WTO af den gensidighedsklausul, der gælder ifølge trettende direktiv [23] for så vidt angår tilbagebetaling af indgående afgifter.

54. Den forelæggende ret har i denne forbindelse med rette bemærket, at internationale aftaler, der ligesom GATS er indgået på de betingelser, som angives i EF-traktatens artikel 228 (nu artikel 300 EF), ifølge samme artikels stk. 7 er bindende for Fællesskabets institutioner og for medlemsstaterne.

55. Domstolen har i overensstemmelse hermed fastslået, at de af Fællesskabet indgåede internationale aftalers forrang frem for den afledte fællesskabsret medfører, at sidstnævnte så vidt muligt skal fortolkes i overensstemmelse med disse aftaler [24].

56. Dette standpunkt fra Domstolens side er bekræftet og styrket ved den retspraksis, der henvises til i punkt 50, og hvori Domstolen har fastslået, at når der er tale om et område, hvor aftalen om handelsrelaterede intellektuelle ejendomsrettigheder (herefter »TRIPs«) — der udgør bilag 1 C til overenskomsten om oprettelse af WTO — finder anvendelse, og Fællesskabet allerede har lovgivet på dette område, er medlemsstaternes retlige myndigheder i medfør af fællesskabsretten forpligtede til, når de anmodes om at anvende deres nationale regler med henblik på at træffe afgørelse om foreløbige foranstaltninger for at beskytte rettigheder inden for et sådant område, så vidt muligt at

22 — Ligesom Kommissionen i dennes skriftlige indlæg anvender jeg udtrykket »direkte virkning« i bred forstand, således at dette omfatter virkningen af (eller muligheden for påberåbelse) af »substitutionsvirkningen« — dvs. at en bestemmelse i en international aftale, idet den ligger til grund for rettigheder og forpligtelser, kan anvendes på faktiske omstændigheder i stedet for den bestemmelse (afledt fællesskabsret eller national ret), som er i strid med førstnævnte bestemmelse, og som ellers skulle have været anvendt. Det kan også omfatte »udelukkelsesvirkningen« (eller muligheden for påberåbelse), dvs. at førstnævnte bestemmelse, i egenskab af kriterium for lovligheden, kan udgøre en hindring for anvendelsen af den sidstnævnte bestemmelse, dog uden at kunne erstatte denne. Vedrørende den begrebsmæssige forskel af påberåbelsen af substitutionsvirkningen og påberåbelsen af udelukkelse inden for rammerne af fællesskabsdirektiver og medlemsstaternes nationale ret skal jeg imidlertid henvise til generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i de forenede sager C-240/98 og C-244/98, Océano Grupo Editorial og Salvat Editores, der blev afgjort ved dom af 27.6.2000, Sml. I, s. 4941, punkt 37-39, og generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sag C-287/98, Linster, der blev afgjort ved dom af 19.9.2000, Sml. I, s. 6917, punkt 55-77.

23 — Det skal bemærkes, at trettende direktiv er ældre end WTO-aftalen (som blev indgået i 1994), og at det aldrig er blevet ændret. Derfor henvises der i trettende direktiv ikke udtrykkeligt til specifikke bestemmelser i WTO-aftalen, og Fællesskabet havde heller ikke med direktivet til hensigt at opfylde særlige forpligtelser inden for rammerne af WTO. Det fremgår heller ikke af direktivets ordlyd, at Fællesskabet ved dets vedtagelse havde til hensigt at opfylde en specifik forpligtelse inden for rammerne af den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel (herefter »GATT«) af 1947, som under alle omstændigheder ikke omfattede tjenesteydelser.

24 — Dom af 10.9.1996, sag C-61/94, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 3989, præmis 52. Domstolen fastslog allerede i dom af 24.11.1992, sag C-286/90, Poulsen og Diva Navigation, Sml. I, s. 6019, præmis 9 og 11, idet den lagde til grund, at Fællesskabets kompetence skal udøves under overholdelse af folkeretten, at artikel 6 i Rådets forordning (EØF) nr. 3094/86 af 7.10.1986 om fastlæggelse af tekniske foranstaltninger til bevarelse af fiskeressourcerne (EFT L 288, s. 1) skal fortolkes og dens anvendelsesområde afgrænses i lyset af de relevante internationale havretlige regler, såsom bestemmelserne i konventionen om bevarelse af laksebestanden i Nordatlanten (EFT L 378, s. 25), som Fællesskabet tilsluttede sig i 1982. I domme af 17.10.1995, sag C-70/94, Werner, Sml. I, s. 3189, præmis 23, og sag C-83/94, Leifer m.fl., Sml. I, s. 3231, præmis 24, anførte Domstolen desuden, at artikel XI i GATT kunne anses for at være »relevant ved en fortolkning af en fællesskabsforanstaltning om international samhandel«.

gøre dette i lyset af ordlyden af og formålet med TRIPs-aftalens artikel 50 [25].

57. I modsætning til den cypriotiske og polske regerings opfattelse og i overensstemmelse med Domstolens praksis indebærer WTO-aftalernes manglende direkte virkning således ikke, at Fællesskabets retsinstanser og de nationale domstole ikke er forpligtede til så vidt muligt at fortolke bestemmelserne i den afledte fællesskabsret i overensstemmelse med disse aftalers bestemmelser.

58. Som Kommissionen har påpeget, er denne mulighed imidlertid begrænset til kun at skulle anvendes »så vidt muligt«. Dette indebærer, at den fællesskabsbestemmelse, der skal fortolkes, skal kunne gøres til genstand for diverse fortolkninger. Hvis bestemmelsens betydning derimod er entydig og i strid med en bestemmelse af højere rang i en international aftale, kan fællesskabsbestemmelsen ikke fortolkes i overensstemmelse med sidstnævnte bestemmelse, da det kun er ved en fortolkning contra legem — hvilket er ensbetydende med en ophævelse af bestemmelsens forskriftsmæssige karakter— at det er muligt at opnå et resultat, der er foreneligt med aftalen. En sådan ophævelse af fællesskabsbestemmelsens virkning af hensyn til bestemmelsen i den internationale aftale forudsætter imidlertid, at sidstnævnte bestemmelse har en vis form for direkte virkning, eller i det mindste en »udelukkelsesvirkning« [26] i fællesskabsretten. Ifølge den i punkt 50 og 51 nævnte retspraksis er der imidlertid ikke tale om en sådan virkning i den foreliggende sag.

59. Efter min opfattelse giver trettende direktivs artikel 2, stk. 2, ikke anledning til nogen fortolkningstvivl vedrørende udpegelsen af de tredjelande, over for hvilke Fællesskabets medlemsstater kan gøre et gensidighedskrav gældende ved tilbagebetaling i samme artikels stk. 1's forstand af den indgående moms, der er erlagt af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område. Den omhandlede bestemmelse henviser klart og uden forskel til alle tredjelande, og den antyder ikke, at der kan gøres undtagelser.

60. På grund af bestemmelsens utvetydige ordlyd mener jeg således ikke, at trettende direktivs artikel 2, stk. 2, kan fortolkes restriktivt, sådan som det er anført i det præjudicielle spørgsmål.

25 — Dommen i sagen Dior m.fl., præmis 47, og dom af 16.11.2004, sag C-245/02, Anheuser-Busch, Sml. I, s. 10989, præmis 55.

26 — Jf. fodnote 22.

Forslag til afgørelse

61. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at det spørgsmål, der er forelagt Domstolen af Finanzgericht Köln, besvares således:

»Artikel 2, stk. 2, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, skal fortolkes således, at den heri hjemlede mulighed for medlemsstaterne til at gøre tilbagebetaling af den indgående moms, der er erlagt af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter, kan gøres gældende over for alle tredjelande, herunder lande, som er kontraherende parter i den almindelige overenskomst om handel med tjenesteydelser, og som derfor kan påberåbe sig mestbegunstigelsesklausulen i denne aftales artikel II, stk. 1.«