JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
15 päivänä helmikuuta 2007 [1]

1. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Finanzgericht Köln (Saksa) pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY [2] (jäljempänä kolmastoista direktiivi) 2 artiklan 2 kohtaa.

2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko edellä mainittua säännöstä tulkittava niin, että siinä jäsenvaltioille annettu mahdollisuus asettaa yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavan arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi, että kolmannet valtiot myöntävät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet, ei koske valtioita, jotka palvelukaupan yleissopimuksen (General Agreement on Trade in Services, jäljempänä GATS) sopimuspuolina voivat vedota GATSin II artiklan 1 kohdan mukaiseen suosituimmuuslausekkeeseen.

3. Tämä kysymys on noussut esiin Tšekin tasavaltaan sijoittautuneen yrityksen Řízení letového provozu ČR, s.p.:n (jäljempänä kantaja) Bundesamt für Finanzenia (Saksan liittovaltion veroviranomainen) vastaan vireille panemassa oikeudenkäynnissä, jossa on kysymys sellaisen päätöksen lainmukaisuudesta, jolla viimeksi mainittu pysytti päätöksen, jossa oli hylätty kantajan hakemus, jossa tämä oli pyytänyt palautettavaksi arvonlisäveron, jonka se oli vuonna 2002 maksanut Saksassa Saksan alueella vastaanottamistaan palveluista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Neuvosto hyväksyi 22.12.1994 tekemällään päätöksellä [3] yhteisön puolesta yhteisön

1 – Alkuperäinen kieli: italia.

2 – EYVL L 326, s. 40.

3 – Uruguayn kierroksen monenvälisissä kauppaneuvotteluissa (1986–1994) laadittujen sopimusten tekemisestä Euroopan yhteisön puolesta yhteisön toimivaltaan kuuluvissa asioissa 22.12.1994 tehty neuvoston päätös 94/800/EY (EYVL L 336, s. 1).

toimivaltaan kuuluvilta osin erityisesti Maailman kauppajärjestön (jäljempänä WTO) perustamissopimuksen sekä tämän sopimuksen liitteinä 1, 2 ja 3 olevat sopimukset, joihin kuuluu liitteenä 1 B GATS.

5. GATSin II artiklan, jonka otsikko on Suosituimmuuskohtelu, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Kunkin jäsenen on välittömästi ja ehdoitta myönnettävä jokaisen tämän sopimuksen kattaman toimenpiteen osalta kaikille toisen jäsenen palveluille ja palvelujen tarjoajille yhtä hyvä kohtelu kuin jäsen myöntää minkä tahansa toisen maan vastaaville palveluille ja palvelujen tarjoajille."

6. Kolmannentoista direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

_ _"

7. Umsatzsteuergesetz 1999:n (Saksan vuoden 1999 liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG)[4] 18 §:n 9 momentin kuudennessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

"Yhteisön alueelle sijoittautumattomalle elinkeinonharjoittajalle palautetaan ostoihin sisältyvä vero vain, jos maassa, johon elinkeinonharjoittaja on sijoittautunut, ei kanneta liikevaihtoveroa tai vastaavia veroja tai

4 – BGBl. 1999 I, s. 1270.

tällainen vero kannetaan, mutta se palautetaan Saksaan sijoittautuneille elinkeinonharjoittajille."

Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä oleva asia ja ennakkoratkaisukysymys

8. Kantaja on tšekkiläinen yritys, joka tarjoaa lennonvarmistuspalveluja Tšekin tasavallan ilmatilassa. Yritys tarjoaa lisäksi lennonopetusta, jota järjestetään yksinomaan Tšekin alueella.

9. Viimeksi mainitun toiminnan yhteydessä kantaja turvautui vuonna 2002 saksalaisten yritysten Saksassa antamaan lentosimulaattoriharjoitteluun ja muuhun koulutukseen, jotka olivat tässä valtiossa arvonlisäverollisia palveluja. Koska kantaja oli maksanut arvonlisäveron näistä palveluista, se pyysi Bundesamt für Finanzenille 7.7.2003 saapuneella hakemuksella palautettavaksi tammi–joulukuun 2002 osalta veroa 29 013,60 euroa.

10. Bundesamt für Finanzen hylkäsi hakemuksen 12.2.2004 tekemällään päätöksellä katsoen, että UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudennen virkkeen mukainen vastavuoroisuutta koskeva edellytys ei täyttynyt nyt esillä olevassa asiassa. Lisäksi Bundesamt für Finanzen hylkäsi 27.4.2004 tekemällään päätöksellä myös kantajan ensimmäisestä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen samalla perusteella.

11. Kantaja nosti näin ollen 5.5.2004 kanteen Finanzgericht Kölnissä.

12. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että kansallisen oikeuden mukaan Saksassa maksettua ostoihin sisältyvää veroa ei voida UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudennen virkkeen mukaan palauttaa kantajalle. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että ajanjaksona, jolta palautusta haetaan, Tšekin tasavalta kantoi liikevaihtoveroa, mutta se ei kuitenkaan palauttanut ostoihin sisältyvää veroa saksalaisille yrityksille.

13. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, onko UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudes virke sen mukainen, mitä säädetään kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa, johon ensin mainittu säännös juuri perustuu heijastaen sen sanamuotoa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, pitäisikö kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohtaa tulkita WTO:n

jäsenvaltioiden ja siten GATSin sopimuspuolten osalta suppeasti GATSin II artiklan 1 kohdassa olevan suosituimmuuslausekkeen mukaisesti ja onko siis viimeksi mainittu määräys huomioon ottaen katsottava, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa annettu mahdollisuus edellyttää ostoihin sisältyvän veron palauttamiselta vastavuoroisuutta ei koske WTO:n jäsenvaltioita.

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Tšekin tasavalta ja Euroopan yhteisö ovat 1.1.1995 lukien WTO:n jäseniä ja siten myös GATSin sopimuspuolia ja että Euroopan yhteisön jäsenvaltiot luopuvat soveltamasta keskenään kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa säädettyä edellytystä vastaavaa vastavuoroisuusedellytystä. On siten selvää, että GATSin II artiklan 1 kohdan nojalla myös Tšekin tasavalta voi edellyttää, että sitä kohdellaan ilman vastavuoroisuusvaatimusta. [5]

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että GATS on puhtaasti kansainvälisoikeudellinen sopimus, jolla perustetaan oikeuksia ja velvollisuuksia vain siihen liittyneiden valtioiden välille, ja että GATSiin kohdistuneita rikkomisia on lähtökohtaisesti käsiteltävä vain WTO:n puitteissa tehdyn, riitojen ratkaisusta annettuja sääntöjä ja menettelyjä koskevan sopimuksen mukaisesti. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä tämä ei kuitenkaan merkitse, etteikö Euroopan yhteisön ja sen toimielinten olisi tulkittava ja sovellettava ennen WTO:hon liittymistä annettuja yhteisön johdetun oikeuden säädöksiä, joihin kolmastoista direktiivi kuuluu, GATSin mukaisesti. GATSin kaltaiset sopimukset, jotka on tehty EY 300 artiklan 7 kohdassa, johon EY 133 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti viitataan, vahvistettujen edellytysten mukaisesti, sitovat nimittäin yhteisön toimielimiä ja yhteisön jäsenvaltioita ja ovat erottamaton osa yhteisön oikeutta.

16. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaiseminen riippuu siitä, onko UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudes virke yhteensoveltuva kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan kanssa, ja koska sillä oli epäilyjä viimeksi mainitun säännöksen oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – kolmannentoista – – direktiivin – – 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava suppeasti siten, että jäsenvaltioille siinä annettu mahdollisuus asettaa arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet ei koske sellaisia valtioita, jotka – –

5 – Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä ilmenee myös siitä, että vaikka GATSin II artiklan 2 kohdassa määrätään nimenomaisesti mahdollisuudesta jättää suosituimmuuslausekkeen kanssa ristiriidassa oleva toimenpide GATSin II artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle edellyttäen, että toimenpide on listattu sopimuksen asianomaiseen liitteeseen ja täyttää liitteessä asetetut ehdot, edellä mainitussa liitteessä ei ole mitään tämäntyyppistä varaumaa kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan osalta.

GATSin – – sopimuspuolina voivat vedota kyseisen sopimuksen suosituimmuuslausekkeeseen (GATSin II artiklan 1 kohta)?"

Oikeudellinen arviointi

17. Yhteisöjen tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia sen perussäännön 23 artiklan nojalla esittäneet – eli Kyproksen ja Puolan hallitukset sekä komissio – ovat yhtä mieltä siitä, että ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi, vaikkakin ne ovat päätyneet tähän käsitykseen osittain eri syistä. [6]

18. Olen jäljempänä esitettävistä syistä samaa mieltä.

19. Mielestäni on tarkoituksenmukaista tutkia ensin väitteitä, joita komissio on laajemmin tarkastellut kirjallisissa huomautuksissaan ja joilla se pyrkii varsinaisesti osoittamaan, että on välttämätöntä, ettei kolmanteen valtioon sijoittautunutta toimijaa, jollainen kantaja oli tosiseikkojen tapahtuma-aikana, [7] aseteta asemaan, joka on jopa yhteisöön sijoittautuneiden toimijoiden asemaa parempi.

20. Komissio huomauttaa, että valtion alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavia arvonlisäveron palautuksia koskevalle järjestelmälle, jota sovelletaan yhteisöön sijoittautuneisiin toimijoihin direktiivin 79/1072/ETY [8] mukaisesti, on tunnusomaista palautusoikeuden ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevan oikeuden periaatteellinen vastaavuus, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Debouche antamassaan tuomiossa. [9] Komission mukaan tästä tuomiosta ilmenee, että arvonlisäverodirektiivien järjestelmän tavoitteiden mukaisesti verovelvollisella, joka on vapautettu verosta ja jolla tämän vuoksi ei ole oikeutta vähentää maasta tekemiinsä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, ei ole myöskään oikeutta saada palautusta toisessa jäsenvaltiossa maksetusta arvonlisäverosta. [10]

21. Komission mukaan vastaavan ratkaisun on pädettävä sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun on kysymys ostoihin sisältyvän

6 – Puolan hallitus kuitenkin kehottaa yhteisöjen tuomioistuinta rajoittamaan tuomionsa vaikutuksia ajallisesti, jos se vastaa ennakkoratkaisukysymykseen myöntävästi.

7 – Kuten tunnettua, Tšekin tasavalta on kuulunut Euroopan yhteisöön vasta 1.5.2004 lukien.

8 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi (EYVL L 331, s. 11).

9 – Asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495).

10 – Em. asia Debouche, tuomion 15 kohta.

arvonlisäveron palauttamisesta kolmansiin valtioihin sijoittautuneille toimijoille, ja näin on myös kolmannentoista direktiivin 3 artiklan 2 kohdan perusteella, sillä sen mukaan tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua palautusta ei saa myöntää edellytyksin, jotka ovat edullisempia kuin ne, joita sovelletaan yhteisön verovelvollisiin. Komissio toteaa, että jos kolmanteen valtioon sijoittautunut toimija ei ole siellä arvonlisäverovelvollinen, se ei voi vedota siellä oikeuksiin, jotka koskevat ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joten sillä ei pitäisi olla mahdollisuutta vedota myöskään palautusta koskeviin oikeuksiin niitä yhteisön jäsenvaltioita vastaan, joissa se on mahdollisesti maksanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Komission mukaan päinvastainen ratkaisu johtaisi lopulta siihen, että tällaisen toimijan saama kohtelu olisi edullisempi kuin se, jota sovelletaan yhteisöön sijoittautuneisiin verovelvollisiin.

22. Komissio toteaa lisäksi, että "mahdollisuus verovelvollisena vähentää ostoihin sisältyvä vero omassa kotimaassa on nimenomaan yhteisön oikeudessa asetettu 'vastavuoroisuutta koskeva vaatimus'" ja että "muihin yhteisön jäsenvaltioihin sijoittautuneet yritykset voivat sitä paitsi myös käyttää hyväkseen ostoihin sisältyvän veron vähentämismekanismia". Tämän johdosta yhteisön jäsenvaltioiden välillä on "vastavuoroisuus". [11]

23. Komission mielestä se, että Saksan viranomaiset ovat evänneet kantajan pyytämän palautuksen, ei ole ristiriidassa GATSin suosituimmuuslausekkeen kanssa. Epäävällä päätöksellä ei aseteta kantajaa epäedullisempaan asemaan verrattuna yhteisöön sijoittautuneisiin yrityksiin, vaan päätös on päinvastoin yhteisön arvonlisäverojärjestelmän ja yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen mukainen, koska sillä estetään asettamasta kantajaa – joka ei komission käsityksen mukaan ole direktiivissä 77/388/ETY [12] tarkoitettu verovelvollinen – asemaan, joka olisi edullisempi kuin yhteisöön sijoittautuneiden yritysten asema.

24. Sillä, että nyt tarkasteltavana olevat komission väitteet – jotka perustuvat tosiseikkoja koskevaan olettamaan, että kantaja ei tosiseikkojen tapahtuma-aikana ollut liikevaihtoverovelvollinen valtiossa, johon se oli sijoittautunut – saattavat olla perusteltuja sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta, ei käsitykseni mukaan ole mitään merkitystä ennakkoratkaisukysymyksen aineellisen sisällön kannalta, sillä kysymys koskee pelkästään säännösten tulkintaa, ja siinä jätetään täysin huomiotta olosuhteet, jotka ovat tunnusomaisia nyt käsiteltävänä olevalle asialle.

25. Nämä väitteet nostavat siinä tapauksessa esiin ongelman, onko ennakkoratkaisukysymys relevantti sen ratkaisun kannalta, joka Finanzgericht Kölnin on tehtävä, ja voidaanko ennakkoratkaisukysymys siten ottaa tutkittavaksi.

11 – Komission kirjalliset huomautukset, 20 kohdan loppu.

12 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

26. Jos nimittäin osoittautuu, että kantaja ei kyseessä olevana aikana ollut liikevaihtoverovelvollinen Tšekin tasavallassa tai että se ei verovelvollisuudestaan huolimatta voinut vähentää ostoihin sisältyvää veroa tässä valtiossa, kantajan – GATSin II artiklan 1 kohdan mukaiseen kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan tulkintaan perustuva – vaatimus saada sama kohtelu, jonka Saksa antaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisen osalta yhteisön yrityksille, ei voi missään tapauksessa johtaa siihen tulokseen, että kantaja saisi pyytämänsä palautuksen.

27. Asiassa Debouche annettuun tuomion perustuva komission esitys yhteisön säännöstöstä, joka koskee arvonlisäveron palauttamista toiseen yhteisön jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille, on nimittäin mielestäni oikea. Yhteisöjen tuomioistuin on tarkentanut yhteyttä, joka on sijoittautumisjäsenvaltiossa voimassa olevan vähennysoikeuden ja toisessa jäsenvaltiossa, jossa hankintamenot on suoritettu, voimassa olevan palautusoikeuden välillä. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin katsonut, että verovelvollisella, joka on vapautettu verosta ja jolla tämän vuoksi ei ole oikeutta vähentää sijoittautumisjäsenvaltiossa maksamaansa ostoihin sisältyvää veroa, ei ole arvonlisäverodirektiivien järjestelmän tavoitteiden mukaisesti myöskään oikeutta saada palautusta toisessa jäsenvaltiossa maksetusta arvonlisäverosta. [13]

28. Kun tämä on todettu, katson kuitenkin, ettei pitäisi olla vakavia epäilyjä siitä, täyttyvätkö ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytykset sen osalta, onko kysymyksellä merkitystä asian ratkaisemisen kannalta.

29. Muistutan tältä osin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 234 artiklan mukaisessa yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimella on siten lähtökohtaisesti velvollisuus ratkaista ne. [14] Kansallisen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta vain, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. [15]

13 – Vastaavasti em. asia Debouche, tuomion 15 kohta ja asia C-136/99, Monte dei Paschi di Siena, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6109, 23 kohta).

14 – Asia C-415/93, Bosman ym., tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta); asia C-7/97, Bronner, tuomio 26.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7791, 16 kohta) ja asia C-238/05, Asnef-Equifax, tuomio 23.11.2006 (Kok. 2006, s. I-11125, 15 kohta).

15 – Em. asia Bosman ym., tuomion 61 kohta; em. asia Bronner, tuomion 17 kohta ja em. asia Asnef-Equifax, tuomion 17 kohta.

30. Tarkasteltavana olevat komission väitteet eivät kuitenkaan osoita, että jokin edellä mainituista tilanteista toteutuisi nyt esillä olevassa asiassa.

31. Totean tältä osin ensinnäkin, että tosiseikkoja koskeva olettama, johon nämä väitteet perustuvat, eli se seikka, että kantaja ei ollut tosiseikkojen tapahtuma-aikana liikevaihtoverovelvollinen Tšekin tasavallassa, on pelkästään komission väittämä, jota ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvät tiedot eivät tue.

32. Ennakkoratkaisupyynnössä ei ole tarkkoja tietoja Tšekin tasavallassa tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleesta verojärjestelmästä. Ennakkoratkaisupyynnön sivulla 5 olevassa cc alakohdassa todetaan, että "kantajalta laskutetut verot olivat vähennyskelpoisia ostoihin sisältyviä veroja – –, koska kantaja itse vastasi veroista". Sivulla 6 olevassa bbb alakohdassa todetaan, että "Tšekissä kannettiin hyvitysajanjaksona liikevaihtoveroa, mutta kotimaisille elinkeinonharjoittajille ei kyseisenä aikana myönnetty siellä ostoihin sisältyvän veron palautusta", ja tämän lisäksi esitetään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olennaisena pitämä toteamus, jonka mukaan saksalaisille yrityksille ei myönnetä vastaavaa palautusta Tšekin tasavallassa maksetusta ostoihin sisältyvästä verosta.

33. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei millään tavalla ilmene, että kantaja ei olisi tosiseikkojen tapahtuma-aikana ollut Tšekin tasavallassa liikevaihtoverovelvollinen. Vaikka jälkimmäinen edellisessä kohdassa lainatuista ennakkoratkaisupyynnön katkelmista näyttää viittaavan siihen, ettei kantaja kuitenkaan voinut kyseisessä valtiossa vähentää ostoihin sisältyvää veroa, ei mielestäni voida katsoa, että tämä seikka ilmenee ennakkoratkaisupyynnöstä itsestään yksiselitteisesti ja siten ilmeisesti.

34. Vaikka tämä seikka osoittautuisi paikkansapitäväksi, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisukysymys ei kuitenkaan sen vuoksi väistämättä menetä merkitystään sen ratkaisun kannalta, joka kyseisen tuomioistuimen on annettava. Tältä osin on syytä muistuttaa, että sen perusteella, mitä ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Bundesamt für Finanzenin päätös, jolla se hylkäsi palautushakemuksen, perustui pelkästään UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudennessa virkkeessä tarkoitetun vastavuoroisuuden puuttumiseen ja että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma tämän perustelun oikeellisuudesta, koska sillä on epäilyjä tämän säännöksen yhteensoveltuvuudesta kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan kanssa.

35. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa siis tietää, voiko Bundesamt für Finanzen pätevästi vedota kantajaa vastaan siihen, ettei Tšekin tasavallan ja Saksan välillä ollut vastavuoroisuutta siten, että molemmat valtiot olisivat säätäneet, että

kyseisessä valtiossa annetaan toiseen valtioon sijoittautuneille toimijoille oikeus saada palautus ensin mainitussa valtiossa maksetusta ostoihin sisältyvästä liikevaihtoverosta, kun Saksa ei edellytä vastavuoroisuutta myöntäessään tämän edun toisiin yhteisön jäsenvaltioihin sijoittautuneille toimijoille.

37. Jos kantaja oli kyseessä olevana aikana liikevaihtoverovelvollinen ja oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvän veron sijoittautumisvaltiossaan, ennakkoratkaisukysymykseen annettava myöntävä vastaus merkitsisi, että kantajalla on oikeus pyydettyyn palautukseen vastaavalla tavalla kuin Saksassa myönnettäisiin palautus samassa tilanteessa olevalle yhteisön toimijalle.

36. Koska edellä 22 kohdassa esitetyt komission näkökohdat ovat tietyssä määrin moniselitteisiä, on mielestäni syytä täsmentää, ettei voida väittää, että yhteisön arvonlisäverodirektiiveissä hahmoteltu sääntelyjärjestelmä sallii, että yhteisön jäsenvaltiot asettavat niiden sisäisten oikeussääntöjensä, jotka on annettu arvonlisäveron palauttamista toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille koskevien yhteisön säännösten panemiseksi täytäntöön, soveltamisen riippumaan vastavuoroisuudesta. Se, että verovelvollisuutta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeutta koskevien kansallisten säännöstöjen tietynlainen vastavuoroinen tunnustaminen on – siltä osin kuin kysymys on tästä palautuksesta – osa tätä sääntelyjärjestelmää, ei tosiaankaan tarkoita, että jäsenvaltiot saavat vedota vastavuoroisuusedellytykseen myöntäessään kyseistä etua. Kukin jäsenvaltio on velvollinen muotoilemaan kansallisen oikeutensa siten, että toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille toimijoille turvataan yhteisön lainsäädännössä asetetuin edellytyksin sellaisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttaminen, joka on maksettu kyseisen valtion alueella toteutetuista liiketoimista, ja näin on siitä riippumatta, noudattavatko toiset jäsenvaltiot todella tätä velvollisuutta.

38. Jos kantaja sitä vastoin ei kyseessä olevana aikana ollut liikevaihtoverovelvollinen tai ei ainakaan oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää veroa sijoittautumisvaltiossaan, se ei tietenkään voi saada pyydettyä palautusta vetoamalla yhteisökohteluun, mutta ennakkoratkaisukysymykseen annettava myöntävä vastaus merkitsisi, että päätöksessä, jolla tällainen palautus evätään, ei voida tukeutua perusteluihin, joita Bundesamt für Finanzen on käyttänyt.

39. Myöskään jälkimmäisessä tapauksessa ei siis ole mitenkään poissuljettua, että vaikka kantaja ei voi saada pyytämäänsä palautusta, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämällä ennakkoratkaisukysymyksellä voi kuitenkin olla merkitystä kyseisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisen kannalta erityisesti Bundesamt für

Finanzenin päätöksen perustelujen mahdollista muuttamista silmällä pitäen. [16]

40. Kun on selvä, että on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen myöntävästi, varmistua siitä, oliko kantaja tosiseikkojen tapahtuma-aikana liikevaihtoverovelvollinen Tšekin tasavallassa ja oliko sillä siellä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, katson, että sen lisäksi, että edellä tarkastellut komission väitteet ovat vaikutuksettomia ennakkoratkaisukysymyksen asiasisällön osalta, ne eivät osoita myöskään sitä, että ennakkoratkaisukysymys olisi ilmeisen merkityksetön sen ratkaisun kannalta, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin antaa, eivätkä siis sitä, että kysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytykset puuttuisivat siten kuin EY 234 artiklaa koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetaan.

41. Kun siirryn tarkastelemaan ennakkoratkaisukysymyksen asiasisältöä, totean heti aluksi pitäväni perusteettomana Puolan hallituksen väitettä, jonka mukaan GATSin II artiklan 1 kohta ei ole nyt esillä olevassa asiassa merkityksellinen, koska siinä asetettua sääntöä sovelletaan yksinomaan palvelujen tarjoamiseen eikä palvelujen verokohteluun. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut vastatessaan kirjalliseen kysymykseen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on oikeudenkäynnissä tältä osin esittänyt asian käsittelyyn osallistuneille, verotuksellisia toimenpiteitä ei ole suljettu GATSin määräysten soveltamisen ulkopuolelle.

42. Totean tältä osin, että GATSin soveltamisalaan kuuluvien toimenpiteiden määritelmä on erittäin laaja. GATSin I artiklan 1 kohdan mukaan GATSia "sovelletaan jäsenten toimenpiteisiin, jotka koskevat palvelukauppaa", [17] ja tässä "jäsenten toimenpite [et]" on GATSin I artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan ymmärrettävä niin, että niillä tarkoitetaan toimenpiteitä, joihin ovat ryhtyneet "keskus-, alueellisen tai paikallistason hallintoelimet ja viranomaiset" ja "julkishallinnon ulkopuoliset elimet käyttäessään keskus-, alueellisen tai paikallistason hallintoelinten tai viranomaisten niille delegoimia valtuuksia". Kuten komissio on tähdentänyt, GATSin XXVIII artiklan a alakohdassa täsmennetään lisäksi, että kyseisessä sopimuksessa "'toimenpide' tarkoittaa mitä tahansa jäsenen toimenpidettä, joko lain, säännöksen, säännön, menettelytavan, päätöksen, hallinnollisen toimen muodossa, tai missä muussa muodossa tahansa". Lopuksi on todettava, että GATSin muissa määräyksissä, kuten XIV artiklan d ja e alakohdassa sekä XXVIII artiklan o alakohdassa, on nimenomaisia viittauksia verotukseen.

16 – Toisaalta on aihetta tähdentää, että kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kantaja ei ole perustanut Finanzgericht Kölnissä nostamaansa kannetta GATSin II artiklan 1 kohdan suosituimmuuslausekkeeseen, vaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää päinvastoin esittäneen tarkasteltavana olevan ennakkoratkaisukysymyksen omasta aloitteestaan.

17 – WTO:n yhteyteen perustetun valituselimen mukaan se, että GATSin I artiklan 1 kohdassa käytetään ilmaisua "koskevat", jolla yksilöidään toimenpiteet, jotka "vaikuttavat" palvelukauppaan, heijastaa GATSin tekijöiden aikomusta antaa tälle sopimukselle laaja soveltamisala (raportti WT/DS27/AB/R, *European Communities – Bananas*, 25.9.1997; julkaistu WTO:n Internet-sivuilla osoitteessa www.wto.org; 220 kohta).

43. Minun on lisäksi tuotava esiin eräs uusi näkökohta, jota ei ole mainittu sen enempää ennakkoratkaisupyynnössä kuin yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä kirjallisissa huomautuksissa ja joka koskee niin sanottua "yhteisön suosituimmuuskohtelua" poikkeuksena GATSin II artiklan 1 kohdan mukaisesta suosituimmuuslausekkeesta.

44. Niiden GATSin II artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen erityisten poikkeusten ohella, joista on määrättävä sopimuksen asianomaisessa liitteessä, GATSissa nimittäin määrätään eräistä muista suosituimmuuskohteluun kohdistuvista poikkeuksista, joihin kuuluu Taloudellinen yhdentyminen -nimisen V artiklan mukainen henkilöllistä soveltamisalaa koskeva poikkeus.

45. Tämän artiklan 1 kohdassa todetaan, että GATS "ei estä jäsentä olemasta osallisena tai tekemästä sopimusta, joka vapauttaa palvelukauppaa sopimukseen osallisten välillä tai kesken", edellyttäen, että noudatetaan tiettyjä edellytyksiä, joita ovat "palvelualakohtaisesti huomattava – – kattav[uus]" (V artiklan 1 kohdan a alakohta), syrjivien toimenpiteiden poistaminen ja/tai uusien tai nykyistä syrjivämpien toimenpiteiden kieltäminen (V artiklan 1 kohdan b alakohta), pyrkimys edesauttaa kaupankäyntiä sopimuksen osapuolten välillä ja se, ettei minkään sopimuksen ulkopuolisen jäsenen osalta nosteta palvelualojen tai niiden osa-alueiden yleistä palvelukaupan esteiden tasoa (V artiklan 4 kohta).

46. Itse asiassa V artiklassa sallitaan näillä edellytyksillä taloudellista yhdentymistä koskevien sopimusten – joilla tyypillisesti pyritään mahdollistamaan se, että sopimuspuolet saavuttavat keskenään korkeamman vapauttamisasteen kuin se, joka on toteutunut WTO:n jäsenvaltioiden välillä – nojalla toteutetut toimenpiteet, jotka olisivat muutoin yhteensoveltumattomia sen suosituimmuuskohtelua koskevan velvollisuuden kanssa, josta määrätään II artiklassa. [18]

47. Näin ollen on todettava, että jos EY:n perustamissopimus täyttää GATSin V artiklan mukaiset edellytykset, valtio, joka on WTO:n jäsen mutta ei yhteisön jäsen, ei voi vaatia GATSin II artiklan 1 kohtaan vedoten, että yhteisön jäsenvaltion on sovellettava ensin mainitun valtion alueelle sijoittautuneeseen palvelujen tarjoajaan samaa kohtelua, jota se yhteisön oikeuden mukaisesti soveltaa toiseen yhteisön jäsenvaltioon sijoittautuneeseen palvelujen tarjoajaan. Tällaisissa olosuhteissa ennakkoratkaisukysymykseen olisi väistämättä vastattava kieltävästi.

48. Tämän jälkeen on todettava, ettei mielestäni ole tämän ennakkoratkaisumenettelyn kannalta tarpeen selvittää, täyttääkö EY:n perustamissopimus todella kaikki edellä mainitut edellytykset, minkä tutkiminen saattaa

18 – Paneeliraportti WT/DS139/R ja WT/DS142/R, *Canada – Certain Mesures Affecting the Automotive Industry*, 11.2.2000 (julkaistu WTO:n Internet-sivuilla osoitteessa www.wto.org), 10.271 kohta.

olla jossain määrin monimutkaista erityisesti siltä osin kuin on kysymys edellytyksestä, ettei minkään sopimuksen ulkopuolisen jäsenen osalta nosteta *palvelualojen tai niiden osa-alueiden* yleistä palvelukaupan esteiden tasoa.

49. Vaikka oletettaisiin, että voitaisiin päätyä siihen käsitykseen, ettei EY:n perustamissopimus täytä edellä mainittuja edellytyksiä ja että kantajan tilanteeseen voitaisiin siten teoriassa soveltaa GATSin II artiklan 1 kohdan perusteella yhteisökohtelua, on mielestäni nimittäin selvää, että kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee WTO-sopimusten vaikutuksia yhteisön sisällä, ennakkoratkaisukysymykseen on väistämättä vastattava kieltävästi.

50. Tältä osin on ensinnäkin – kuten kaikki kirjallisia huomautuksia esittäneet ovat tehneet – muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan WTO-sopimukset eivät luonteensa ja rakenteensa vuoksi lähtökohtaisesti kuulu niihin normeihin, joihin nähden yhteisöjen tuomioistuin valvoo yhteisön toimielinten toimien lainmukaisuutta. [19] Toisaalta yhteisöjen tuomioistuin katsoo samoista syistä, että yksityisillä ei ole WTO-sopimusten määräysten perusteella sellaisia oikeuksia, joihin nämä voisivat välittömästi vedota tuomioistuimessa yhteisön oikeuden nojalla. [20]

51. Yhteisöjen tuomioistuimen on valvottava yhteisön toimen lainmukaisuutta WTO:n sääntöihin nähden vain, jos yhteisön tarkoituksena on ollut panna täytäntöön WTO:n yhteydessä hyväksymänsä erityinen velvoite taikka jos kyseisessä yhteisön toimessa nimenomaisesti viitataan WTO-sopimusten tiettyihin määräyksiin. [21]

52. Kyproksen ja Puolan hallitukset toteavat, että nyt esillä olevassa tapauksessa yhteisön tarkoituksena ei ole ollut panna täytäntöön WTO:n yhteydessä hyväksymäänsä erityistä velvoitetta ja että kolmannessatoista direktiivissä ei viitata nimenomaisesti WTO-sopimusten tiettyihin määräyksiin, ja katsovat, että edellä 50 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö merkitsee, että Finanzgericht Kölnin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi.

53. On kuitenkin korostettava, ettei GATSin II artiklan 1 kohtaan ole nyt esillä olevassa asiassa vedottu kolmannentoista direktiivin

19 – Asia C-149/96, Portugali v. neuvosto, tuomio 23.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8395, 47 kohta); yhdistetyt asiat C-300/98 ja C-392/98, Dior ym., tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11307, 43 kohta); asia C-307/99, OGT Fruchthandelsgesellschaft, määräys 2.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3159, 24 kohta) ja asia C-377/02, Van Parys, tuomio 1.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1465, 39 kohta).

20 – Em. yhdistetyt asiat Dior ym., tuomion 44 kohta ja em. asia OGT Fruchthandelsgesellschaft, määräyksen 25 kohta.

21 – Em. asia Portugali v. neuvosto, tuomion 49 kohta ja em. asia Van Parys, tuomion 40 kohta.

2 artiklan 2 kohdan pätevyyden kiistämiseksi. Kuten komissio on aiheellisesti huomauttanut, ennakkoratkaisukysymys ei koske GAT-Sissa määrätyn suosituimmuuslausekkeen mahdollista välitöntä oikeusvaikutusta [22] vaan ostoihin sisältyvän veron palauttamista koskevan vastavuoroisuuslausekkeen, josta säädetään kolmannessatoista direktiivissä, tulkintaa WTO:n oikeuden mukaisesti. [23]

54. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tältä osin perustellusti, että EY:n perustamissopimuksen 228 artiklassa (josta on tullut EY 300 artikla) vahvistettujen edellytysten mukaisesti tehdyt kansainväliset sopimukset, kuten GATS, sitovat tämän artiklan 7 kohdan mukaan yhteisön toimielimiä ja jäsenvaltioita.

55. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yhteisön tekemien kansainvälisten sopimusten ensisijaisuus yhteisön johdetun oikeuden teksteihin nähden edellyttää näin ollen, että jälkimmäisille on annettava mahdollisuuksien mukaan näiden sopimusten kanssa yhteensoveltuva tulkinta. [24]

56. Tämä yhteisöjen tuomioistuimen kanta on pysytetty ja vahvistettu tuomioissa, joissa yhteisöjen tuomioistuin on – edellä 50 kohdassa mainitsemaani oikeuskäytäntöön viitaten – katsonut, että tavaramerkkien kaltaisella alalla, johon sovelletaan – WTO:n perustamissopimuksen liitteenä 1 C olevaa – teollis- ja tekijänoikeuksien kauppaan liittyvistä näkökohdista tehtyä sopimusta (jäljempänä TRIPS-sopimus) ja jota koskevia säännöksiä yhteisö on jo antanut, jäsenvaltioiden lainkäyttöelinten on silloin, kun niiden on sovellettava kansallisia oikeussääntöjään määrätäkseen turvaamistoimia tällaiseen alaan kuuluvien oikeuksien suojaamiseksi, yhteisön oikeuden nojalla sovellettava näitä kansallisia oikeussääntöjä TRIPS-

22 – Samalla tavoin kuin komissio kirjallisissa huomautuksissaan käytän ilmaisua "välitön oikeusvaikutus" laajassa merkityksessä niin, että sen on tarkoitus kattaa paitsi sijaantulovaikutus (tai mahdollisuus vaatia sijaantuloa) – eli se, että kansainvälisen sopimuksen määräystä voidaan oikeuksien ja velvollisuuksien lähteenä soveltaa yksittäistapaukseen sen kanssa ristiriidassa olevan, muutoin sovellettavan (yhteisön johdetun oikeuden tai kansallisen oikeuden) oikeussäännön sijaan – myös syrjäyttämisvaikutus (tai mahdollisuus vaatia syrjäyttämistä) eli se, että kyseinen määräys voi lainmukaisuutta koskevana arviointiperusteena estää tällaisen oikeussäännön vaikutuksen kuitenkaan tulematta sen sijaan. Siltä osin kuin on kysymys sijaantulon vaatimismahdollisuuden ja syrjäyttämisen vaatimismahdollisuuden käsitteellisestä erosta – kylläkin yhteisön direktiivien ja jäsenvaltioiden kansallisen oikeuden sääntöjen välisiin suhteisiin liittyen – viittaan julkisasiamies Saggion yhdistetyissä asioissa C-240/98–C-244/98, Océano Grupo Editorial ja Salvat Editores, esittämään ratkaisuehdotukseen (tuomio 27.6.2000, Kok. 2000, s. I-4941, 37–39 kohta) ja julkisasiamies Léger'n asiassa C-287/98, Linster, esittämään ratkaisuehdotukseen (tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6917, 55–77 kohta).

23 – Totean kuitenkin, että kolmastoista direktiivi on (vuonna 1994 tehtyjä) WTO-sopimuksia aiempi, eikä sitä ole missään vaiheessa muutettu, minkä vuoksi siinä ei viitata nimenomaisesti näiden sopimusten tiettyihin määräyksiin eikä yhteisö voinut haluta panna sillä täytäntöön WTO:n yhteydessä hyväksymäänsä erityistä velvoitetta. Totean lisäksi, että direktiivin sanamuodon perusteella ei voida myöskään katsoa, että yhteisöllä oli direktiivin antaessaan tarkoitus panna täytäntöön jokin erityinen velvoite, joka johtui vuonna 1947 tehdystä tullitariffeja ja kauppaa koskevasta yleissopimuksesta (jäljempänä GATT), joka ei sitä paitsi kattanut palvelualaa.

24 – Asia C-61/94, komissio v. Saksa, tuomio 10.9.1996 (Kok. 1996, s. I-3989, 52 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin totesi jo asiassa C-286/90, Poulsen ja Diva Navigation, 24.11.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-6019, Kok. Ep. XIII, s. I-191, 9 ja 11 kohta) tukeutuen olettamaan, jonka mukaan yhteisön toimivaltaa on käytettävä kansainvälistä oikeutta noudattaen, että tietyistä kalavarojen teknisistä säilyttämistoimenpiteistä 7.10.1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 3094/86 (EYVL L 288, s. 1) 6 artiklaa on tulkittava ja sen soveltamisala määriteltävä ottaen huomioon kansainvälisen merioikeuden sovellettavat oikeussäännöt, muun muassa oikeussäännöt, jotka sisältyvät yhteisön vuonna 1982 tekemään yleissopimukseen lohen suojelusta Pohjois-Atlantilla (EYVL L 378, s. 25). Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-70/94, Werner, 17.10.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-3189, 23 kohta) ja asiassa C-83/94, Leifer ym., samana päivänä antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-3231, 24 kohta) viitannut GATTin XI artiklaan pitäen sitä "merkityksellisenä tulkittaessa kansainvälistä kauppaa koskevaa yhteisön sääntelyä".

sopimuksen 50 artiklan sanamuotoa ja tarkoitusta mahdollisimman pitkälle noudattaen. [25]

57. Tämän vuoksi on todettava, että toisin kuin Kyproksen ja Puolan hallitukset katsovat, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se, ettei WTO-sopimuksilla ole välitöntä oikeusvaikutusta, ei merkitse, ettei yhteisöjen tuomioistuimilla ja kansallisilla tuomioistuimilla olisi velvollisuutta tulkita johdettuun oikeuteen kuuluvia yhteisön oikeussääntöjä mahdollisuuksien mukaan näiden sopimusten määräysten mukaisesti.

58. Kuten komissio aiheellisesti huomauttaa, tämä velvollisuus on kuitenkin voimassa vain "mahdollisuuksien mukaan". Tämä merkitsee, että tulkittavana olevan yhteisön oikeussäännön on oltava avoin useille mahdollisille tulkinnoille. Jos oikeussäännön merkitys sitä vastoin on yksiselitteinen ja ristiriidassa kansainvälisen sopimuksen ylemmänasteisen määräyksen merkityksen kanssa, oikeussääntöä ei voida tulkita tällaisen määräyksen mukaisesti, joten sopimuksen mukaiseen tulokseen voidaan päästä vain tulkitsemalla sitä contra legem, mikä vastaa siihen sisältyvän säännöksen mitätöimistä. Tällainen yhteisön oikeussäännön mitätöiminen kansainvälisen sopimuksen määräyksen noudattamiseksi edellyttää kuitenkin, että määräyksellä on yhteisön oikeusjärjestyksessä jonkinlainen välitön oikeusvaikutus, vähintäänkin sivuuttamisvaikutus, [26] jollaista ei edellä 50 ja 51 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella kuitenkaan voida katsoa olevan nyt esillä olevassa asiassa.

59. Katson näin ollen, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohta ei ole avoin tulkinnallisille epäilyille niiden kolmansien valtioiden yksilöimisen osalta, joihin nähden yhteisön jäsenvaltiot voivat vedota vastavuoroisuusedellytykseen, siltä osin kuin on kysymys yhteisön alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen ostojen yhteydessä maksaman arvonlisäveron palauttamisesta edellä mainitun artiklan 1 kohdan mukaisesti. Kyseessä olevassa säännöksessä viitataan selvästi ja erotuksetta kaikkiin kolmansiin valtioihin jättämättä tilaa mahdollisille poikkeuksille.

60. Koska kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan sanamuoto on yksiselitteinen, tätä säännöstä ei mielestäni voida tulkita suppeasti, siten kuin ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetaan.

25 – Em. yhdistetyt asiat Dior ym., tuomion 47 kohta ja asia C-245/02, Anheuser-Busch, tuomio 16.11.2004 (Kok. 2004, s. I-10989, 55 kohta).

26 – Ks. edellä alaviite 22.

Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY 2 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioille siinä annettua mahdollisuutta asettaa yhteisön alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten ostojen yhteydessä maksaman arvonlisäveron palauttamisen edellytykseksi, että kolmannet valtiot myöntävät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet, voidaan käyttää kaikkiin kolmansiin valtioihin nähden, mukaan lukien ne kolmannet valtiot, jotka palvelukaupan yleissopimuksen sopimuspuolina voivat vedota tämän sopimuksen II artiklan 1 kohdassa olevaan suosituimmuuslausekkeeseen.