FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 15 februari 2007 [1]

1. Finanzgericht Köln (Tyskland) har genom förevarande begäran om förhandsavgörande ställt en fråga om tolkningen av artikel 2.2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium [2] (nedan kallat trettonde direktivet).

2. Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida ovannämnda bestämmelse skall tolkas så att den möjlighet som föreskrivs däri för medlemsstaterna att göra återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredjeland inte gäller i fråga om stater som är parter i Allmänna tjänstehandelsavtalet (General Agreement on Trade in Services, nedan kallat GATS) och som omfattas av klausulen om mest gynnad nation i artikel II punkt 1 GATS.

3. Begäran har framställts i ett mål mellan Řízení letového provozu ČR, s.p, ett företag med säte i Republiken Tjeckien (nedan kallat klaganden), mot Bundesamt für Finanzen (tysk federal skattemyndighet) avseende ett beslut från sistnämnda myndighet att inte ändra sitt tidigare beslut att avslå klagandens ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som denne erlagt i Tyskland år 2002 för tjänster som denne erhållit i denna stat.

Tillämpliga bestämmelser

4. Genom beslut av den 22 december 1994 [3] ingick rådet på Europeiska gemenskapens

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130.

3 — Rådets beslut 94/800/EG av den 22 december 1994 om ingående, på Europeiska gemenskapens vägnar — vad beträffar frågor som omfattas av dess behörighet — av de avtal som är resultatet av de multilaterala förhandlingarna i Uruguayrundan (1986–1994) (EGT L 336, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 38, s. 3).

vägnar vad beträffar frågor som omfattas av dess behörighet särskilt avtalet om upprättande av Världshandelsorganisationen (WTO) samt avtalen i bilagorna 1, 2 och 3 till nämnda avtal, däribland avtalet i bilaga 1 B, nämligen GATS.

5. Artikel II punkt 1 GATS, med rubriken "Mest gynnad nationsbehandling", har följande lydelse:

"Varje medlem skall med avseende på samtliga åtgärder som täcks av detta avtal, omedelbart och utan förbehåll bevilja tjänster och tillhandahållare av tjänster från varje annan medlem en behandling som icke är mindre gynnsam än den som beviljas liknande tjänster och tillhandahållare av tjänster från något annat land."

6. Artikel 2 i trettonde direktivet har följande lydelse:

"1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredje land.

..."

7. I 18 § stycke 9 punkt 6 i den tyska lagen om omsättningsskatt från år 1999 (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) [4] föreskrivs följande:

"En näringsidkare som inte är etablerad i gemenskapen skall återfå ingående skatt, under förutsättning att det inte påförs någon omsättningsskatt eller liknande skatt i det land där näringsidkaren har sitt säte eller, om i det landet skatt påförs näringsidkare som är

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

etablerade i Tyskland under förutsättning att dessa har rätt till återbetalning av den skatten."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8. Klaganden är ett tjeckiskt företag som tillhandahåller tjänster på området för flygsäkerhet i luftrummet ovanför Republiken Tjeckiens territorium. Klaganden erbjuder även flygutbildning som uteslutande äger rum på nämnda territorium.

9. Inom ramen för sistnämnda verksamhet använde sig klaganden år 2002 av utbildning i flygsimulator och andra utbildningar som tillhandahölls i Tyskland av tyska företag. Dessa tjänster var belagda med mervärdesskatt i Tyskland. Efter att ha erlagt mervärdesskatt för dessa tjänster begärde klaganden, genom ansökan som inkom till Bundesamt für Finanzen den 7 juli 2003, återbetalning av denna skatt till ett belopp av 29 013,60 euro för perioden januari–december 2002.

10. Genom beslut av den 12 februari 2004 avslog Bundesamt für Finanzen ansökan, då den fann att det inte förelåg någon ömsesidighet i enlighet med 18 § stycke 9 punkt 6 UStG. Bundesamt für Finanzen fann vidare i beslut av den 27 april 2004, sedan klaganden begärt omprövning av det första beslutet, att det inte fanns skäl att ändra detta beslut.

11. Klaganden överklagade det senare beslutet vid Finanzgericht Köln den 5 maj 2004.

12. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att klaganden, enligt nationell rätt, inte kan erhålla återbetalning av den ingående skatt som erlagts i Tyskland i enlighet med 18 § stycke 9 punkt 6 UStG. Den nationella domstolen konstaterade att Republiken Tjeckien, under den period som återbetalningen avsåg, uppbar omsättningsskatt men inte beviljade tyska företag återbetalning av ingående skatt.

13. Enligt den nationella domstolen är det oklart huruvida 18 § stycke 9 punkt 6 UStG är förenlig med artikel 2.2 i trettonde direktivet, trots att den förstnämnda bestämmelsen grundar sig på och återspeglar den sistnämnda. Samma domstol undrar om inte artikel 2.2 i trettonde direktivet skall tolkas restriktivt i fråga om stater som är medlemmar i WTO och därmed parter i GATS, i enlighet med klausulen om mest gynnad nation i artikel II punkt 1 GATS. Den

nationella domstolen undrar med andra ord om sistnämnda bestämmelse innebär att den möjlighet som föreskrivs i artikel 2.2 i trettonde direktivet att göra återbetalning beroende av ett krav på ömsesidighet inte får tillämpas i fråga om stater som undertecknat WTO-avtalet.

14. Den nationella domstolen har konstaterat att Republiken Tjeckien och Europeiska gemenskapen är medlemmar i WTO och att de således även är parter i GATS sedan den 1 januari 1995 samt att Europeiska gemenskapens medlemsstater avstår från att tillämpa ett krav på ömsesidighet, motsvarande det i artikel 2.2 i trettonde direktivet, på varandra. Det står således klart att även Republiken Tjeckien med stöd av artikel II punkt 1 GATS kan räkna med att inte omfattas av kravet på ömsesidighet. [5]

15. Den nationella domstolen har dessutom uppgett att GATS är ett uteslutande folkrättsligt avtal, vilket innebär att det medför rättigheter och skyldigheter endast för parterna i avtalet och att åsidosättanden av GATS i princip endast skall behandlas inom ramen för WTO:s tvistlösningsförfarande. Enligt den nationella domstolen skall Europeiska gemenskapen och dess institutioner likväl tolka och tillämpa av gemenskapen antagen sekundärrätt som, i likhet med trettonde direktivet, antagits före inträdet i WTO i överensstämmelse med GATS. Avtal som, liksom GATS, ingåtts i den ordning som anges i artikel 300.7 EG, till vilken det uttryckligen hänvisas i artikel 133.3 EG, skall vara bindande för gemenskapens institutioner och för medlemsstaterna och de skall utgöra en del av gemenskapsrätten.

16. Den nationella domstolen anser att den förevarande tvistens lösning beror på huruvida 18 § stycke 9 punkt 6 UStG är förenlig med artikel 2.2 i trettonde direktivet. Enligt nämnda domstol är det även oklart hur sistnämnda bestämmelse skall tolkas. Den har därför vilandeförklarat målet och ställt följande fråga till domstolen:

"Skall artikel 2.2 i ... trettonde direktiv[et] tolkas restriktivt på så sätt att den möjlighet som däri föreskrivs för medlemsstaterna att göra återbetalning av mervärdesskatt beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredjeland,

5 — Enligt den nationella domstolen följer detta även av den omständigheten att det visserligen i artikel II punkt 2 GATS uttryckligen föreskrivs en möjlighet att utesluta åtgärder som är oförenliga med klausulen om mest gynnad nation från tillämpningsområdet för artikel II punkt 1, under förutsättning att dessa åtgärder omfattas av bilagan till avtalet och uppfyller kraven däri, men att det inte föreskrivs någon sådan möjlighet i nämnda bilaga i fråga om artikel 2.2 i trettonde direktivet.

inte avser de stater som är parter i ... GATS ... och kan åberopa den däri angivna klausulen om mest gynnad nation (artikel II punkt 1 GATS)?"

Rättslig bedömning

17. De som inkommit med skriftliga yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga, det vill säga den cypriotiska och den polska regeringen samt kommissionen, anser av delvis olika skäl att tolkningsfrågan skall besvaras nekande. [6]

18. Jag är av samma uppfattning av de skäl som skall anges i det följande.

19. Jag skall inledningsvis pröva det argument som kommissionen fäst störst vikt vid. Den har i huvudsak gjort gällande att en aktör som är etablerad i tredjeland, vilket var fallet för klaganden vid tiden för omständigheterna i målet, [7] inte får behandlas förmånligare än de aktörer som är etablerade inom gemenskapen.

20. Kommissionen har påpekat att bestämmelserna om en stats återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade i denna stat, vilka bestämmelser är tillämpliga på aktörer som är etablerade i gemenskapen i enlighet med direktiv 79/1072/EEG [8], kännetecknas av att rätten till återbetalning i princip överensstämmer med rätten att göra avdrag för ingående skatt, vilket domstolen fastslog i domen i målet Debouche. [9] Kommissionen har gjort gällande att det framgår av nämnda dom att en skattskyldig person som omfattas av ett undantag från skatteplikt och som följaktligen inte har rätt att dra av ingående skatt som erlagts inom landet, i enlighet med syftet med mervärdesskattedirektiven inte heller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat. [10]

21. Detsamma gäller a fortiori i fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt till aktörer som är etablerade i tredjeland enligt

6 — Den polska regeringen anser att domstolen skall begränsa verkningarna av domen i tiden för det fall den besvarar tolkningsfrågan jakande.

7 — Det är allmänt känt att Republiken Tjeckien är medlem i Europeiska gemenskapen först sedan den 1 maj 2004.

8 — Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84).

9 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495).

10 — Domen i det ovannämnda målet Debouche, punkt 15.

artikel 3.2 i trettonde direktivet. Enligt denna bestämmelse får inte sådan återbetalning som avses i artikel 2.1 i samma direktiv ske på villkor som är gynnsammare än de som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen. Det innebär enligt kommissionen att en aktör som är etablerad i tredjeland och som inte är mervärdesskattskyldig där, inte kan göra anspråk på återbetalning av ingående skatt i denna stat. Aktören kan därför inte heller med framgång göra gällande en rätt till återbetalning gentemot medlemsstater i gemenskapen där denne eventuellt har erlagt ingående mervärdesskatt. En annan slutsats skulle medföra att aktören behandlas på ett förmånligare sätt än skattskyldiga som är etablerade i gemenskapen.

22. Kommissionen har dessutom gjort gällande att "möjligheten att i egenskap av skattskyldig göra avdrag för ingående skatt som erlagts i det egna ursprungslandet utgör ett gemenskapsrättsligt 'krav på ömsesidighet'" och att "företag som är etablerade i gemenskapens andra medlemsstater kan dra fördel av systemet för avdrag för ingående skatt". Härav följer att det föreligger "ett ömsesidighetsförhållande" mellan gemenskapens medlemsstater. [11]

23. Kommissionen anser att de tyska myndigheternas beslut att avslå klagandens ansökan om återbetalning av ingående skatt inte står i strid med klausulen om mest gynnad nation i GATS. Detta avslag innebär inte att klaganden försätts i en sämre situation än de företag som är etablerade i gemenskapen utan det är tvärtom förenligt med gemenskapens system för mervärdesskatt och den allmänna likhetsprincipen. Det innebär nämligen att klaganden, som enligt kommissionen inte är skattskyldig i den mening som avses i direktiv 77/388/EEG, [12] inte försätts i en fördelaktigare situation än den som företag som är etablerade i gemenskapen befinner sig i.

24. Jag anser att frågan huruvida kommissionens förevarande argument – som bygger på uppfattningen att klaganden, vid tiden för omständigheterna i målet, inte var skyldig att erlägga omsättningsskatt i den medlemsstat där denne var etablerad – är korrekt i rättsligt och faktiskt hänseende saknar betydelse för svaret på tolkningsfrågan. Tolkningsfrågan avser endast tolkningen av bestämmelserna och rör således inte de omständigheter som utmärker förevarande mål.

25. Argumentet förefaller snarare aktualisera frågan huruvida tolkningsfrågan är relevant för det avgörande som Finanzgericht Köln har att fatta, och följaktligen huruvida tolkningsfrågan kan prövas i sak.

11 — Kommissionens skriftliga yttrande, punkt 20, in fine.

12 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt; enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

26. För det fall klaganden inte var skyldig att betala omsättningsskatt i Republiken Tjeckien under den aktuella perioden eller för det fall denne var skattskyldig men likväl inte hade rätt att göra avdrag för ingående skatt i denna stat, kan denne inte med framgång, med stöd av en tolkning av artikel 2.2 i trettonde direktivet i överensstämmelse med artikel II stycke 1 GATS, göra anspråk på samma behandling som den som Tyskland beviljar företag i gemenskapen i fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt för att därigenom erhålla den begärda återbetalningen.

27. Kommissionens tolkning av gemenskapsbestämmelserna avseende återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga etablerade i en annan av gemenskapens medlemsstater mot bakgrund av domen i det ovannämnda målet Debouche förefaller nämligen riktig. Domstolen har fastställt att det finns ett samband mellan avdragsrätten i den medlemsstat där den skattskyldige är etablerad och rätten till återbetalning i en annan medlemsstat där kostnaderna har uppkommit. Domstolen har sålunda fastslagit att en skattskyldig som omfattas av ett undantag från skatteplikt, och som följaktligen inte har rätt att göra avdrag för ingående skatt som erlagts i den medlemsstat där denne är etablerad, i enlighet med syftet med mervärdesskattedirektiven inte heller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat. [13]

13 — Se domen i det ovannämnda målet Debouche, punkt 15, och dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, Monte dei Paschi di Siena (REG 2000, s. I-6109), punkt 23.

28. Det kan emellertid inte på allvar betvivlas att den nationella domstolens tolkningsfråga kan prövas i sak, mot bakgrund av dess betydelse för tvistens avgörande.

29. Det följer av fast rättspraxis att det – inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 234 EG – endast ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten är anhängig och som är ansvarig för det rättsliga avgörande som skall följa, att med hänsyn till omständigheterna i målet bedöma både behovet av att begära ett förhandsavgörande för att kunna avkunna dom och relevansen av de frågor som den ställer till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten. [14] En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållanden eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt. [15]

14 — Dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman m.fl. (REG 1995, s. I-4921), punkt 59, av den 26 november 1998 i mål C-7/97, Bronner (REG 1998, s. I-7791), punkt 16, och av den 23 november 2006 i mål C-238/05, Asnef-Equifax (REG 2006, s. I-11125), punkt 15.

15 — Domarna i de ovannämnda målen Bosman m.fl., punkt 61, Bronner, punkt 17, och Asnef-Equifax, punkt 17.

30. Det framgår inte av kommissionens argument att någon av de ovannämnda situationerna föreligger i förevarande fall.

31. Den omständighet som ligger till grund för detta argument, det vill säga den omständigheten att klaganden, vid tiden för omständigheterna i målet, inte var skyldig att erlägga omsättningsskatt i Republiken Tjeckien, har endast gjorts gällande av kommissionen, men saknar stöd i uppgifterna i begäran om förhandsavgörande.

32. Begäran om förhandsavgörande innehåller inga exakta uppgifter avseende de skattebestämmelser som var tillämpliga i Republiken Tjeckien vid tiden för omständigheterna i målet. På sidan 5 punkt cc i beslutet anges att "[d]et föreligger ... rätt till avdrag för ingående skatt med avseende på den skatt som klaganden redovisat ... eftersom klaganden själv är skattskyldig". Vidare anges på sidan 6 punkt bbb att "Tjeckien [visserligen] uppbar ... omsättningsskatt under den ifrågavarande perioden. Den medförde dock inte någon rätt till återbetalning av skatt för inhemska näringsidkare." Det förefaller dessutom vara grundläggande för den nationella domstolen att tyska företag inte har en motsvarande rätt till återbetalning av ingående skatt som erlagts i Republiken Tjeckien.

33. Det framgår inte av begäran om förhandsavgörande att klaganden, vid tiden för omständigheterna i målet, inte var skyldig att erlägga omsättningsskatt i Republiken Tjeckien. Enligt det andra stycket i beslutet som återges i föregående punkt förefaller det visserligen som om klaganden inte kunde göra avdrag för ingående skatt i nämnda stat, men denna omständighet framgår inte entydigt av beslutet och är således inte uppenbar.

34. Även om så är fallet innebär det inte nödvändigtvis att den nationella domstolens tolkningsfråga saknar relevans för det avgörande som den har att fatta. Det skall erinras om att det framgår av begäran om förhandsavgörande att Bundesamt für Finanzen beslutade att inte återbetala den ingående skatten endast på grundval av att det inte förelåg någon ömsesidighet i den mening som avses i 18 § stycke 9 punkt 6 UstG och att det enligt den nationella domstolen är oklart huruvida en sådan motivering är korrekt, eftersom det inte är klarlagt huruvida nämnda bestämmelse är förenlig med artikel 2.2 i trettonde direktivet.

35. Den nationella domstolen önskar således få klarhet i huruvida Bundesamt für Finanzen till nackdel för klaganden kan hänvisa till den omständigheten att det inte förelåg någon ömsesidighet mellan Republiken Tjeckien och Tyskland vad gäller staternas respektive bestämmelser avseende rätten till

återbetalning av ingående omsättningsskatt som erlagts i den ena staten av aktörer som är etablerade i den andra staten, trots att det i Tyskland inte uppställs krav på ömsesidighet för sådan återbetalning till aktörer som är etablerade i gemenskapens andra medlemsstater.

36. Det skall på grund av en viss tvetydighet i kommissionens yttrande som omnämnts ovan i punkt 22 preciseras att gemenskapens medlemsstater, enligt den ordning som föreskrivs i gemenskapens mervärdesskattedirektiv, inte får uppställa krav på ömsesidighet för att tillämpa nationella bestämmelser som har till syfte att införliva gemenskapsbestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga i en annan medlemsstat. Den omständigheten att en del av denna ordning avseende nämnda återbetalning utgörs av ett ömsesidigt erkännande av nationella bestämmelser om skattskyldighet och rätten att göra avdrag för ingående skatt innebär inte att medlemsstaterna får uppställa krav på ömsesidighet för att bevilja denna rätt. Varje medlemsstat skall säkerställa att den nationella rätten är förenlig med gemenskapsbestämmelserna så att aktörer som är etablerade i andra medlemsstater har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som erlagts för transaktioner på det egna territoriet enligt de villkor som föreskrivs i gemenskapsbestämmelserna, oberoende av huruvida denna skyldighet i praktiken iakttas av andra medlemsstater.

37. För det fall klaganden under den aktuella perioden var skyldig att erlägga omsättningsskatt och hade rätt att göra avdrag för ingående skatt i den stat där denne var etablerad, medför ett jakande svar på tolkningsfrågan att klaganden har samma rätt till den begärda återbetalningen i förhållande till Tyskland som en gemenskapsaktör som befinner sig i samma situation.

38. För det fall klaganden under den aktuella perioden däremot inte var skyldig att erlägga omsättningsskatt eller i varje fall inte hade rätt att göra avdrag för ingående skatt i den stat där denne var etablerad, är det uppenbart att klaganden inte kan erhålla den begärda återbetalningen genom att begära den behandling som tillämpas för aktörer etablerade i gemenskapen. Ett jakande svar på tolkningsfrågan innebär dock att ett beslut om att inte bevilja återbetalning inte kan grunda sig på de skäl som Bundesamt für Finanzen har anfört.

39. I sistnämnda fall kan det således inte heller uteslutas att den nationella domstolens tolkningsfråga kan vara relevant för tvistens avgörande även i det fall klaganden inte kan erhålla den begärda återbetalningen,

särskilt om skälen för det beslut som fattats av Bundesamt für Finanzen ändras. [16]

40. För det fall domstolen besvarar tolkningsfrågan jakande ankommer det således på den nationella domstolen att pröva huruvida klaganden, vid tiden för omständigheterna i målet, var skyldig att erlägga omsättningsskatt i Republiken Tjeckien och hade rätt att göra avdrag för ingående skatt. I det avseendet påverkar inte kommissionens argument som prövats ovan besvarandet av tolkningsfrågan i sak. Det visar inte heller att tolkningsfrågan är uppenbart irrelevant för den nationella domstolens avgörande och kan således inte få till följd att tolkningsfrågan skall avvisas i enlighet med domstolens rättspraxis avseende artikel 234 EG.

41. Vad gäller tolkningsfrågan i sak kan jag inte godta den polska regeringens argument att artikel II punkt 1 GATS inte är relevant i förevarande mål på grund av att denna bestämmelse endast skulle vara tillämplig på tillhandahållande av tjänster och inte på den skattemässiga behandlingen av dem. Såsom kommissionen med rätta har gjort gällande i sitt svar på den skriftliga fråga avseende denna punkt som domstolen har ställt till parterna under förfarandet, är inte skatterättsliga åtgärder undantagna från tillämpningsområdet för bestämmelserna i GATS.

42. Definitionen av de åtgärder som omfattas av tillämpningsområdet för GATS är mycket omfattande. Enligt dess artikel I punkt 1 skall GATS "gäll[a] för åtgärder som vidtas av medlemmar och som berör tjänstehandel". [17] Med "åtgärder som vidtas av medlemmar" avses i detta hänseende enligt artikel I punkt 3 a GATS åtgärder vidtagna av "centrala, regionala eller lokala regeringar och myndigheter" och av "icke-statliga organ vid utövandet av befogenheter som delegerats av centrala, regionala eller lokala regeringar eller myndigheter". Såsom kommissionen har påpekat föreskrivs dessutom i artikel XXVIII a GATS att det i detta avtal med "åtgärd" avses "en medlems åtgärder, antingen i form av lagar och andra författningar, regler, förfaranden, beslut, administrativa handlingar eller i någon annan form". Slutligen förekommer det specifika hänvisningar till skattebestämmelser i andra bestämmelser i GATS, såsom i artiklarna XIV d och e samt XXVIII o.

16 — Det framgår av begäran om förhandsavgörande att klaganden inte har grundat sitt överklagande vid Finanzgericht Köln på klausulen om mest gynnad nation i artikel II punkt 1 GATS. Det förefaller i stället som om den nationella domstolen har ställt förevarande tolkningsfrågan ex officio.

17 — Enligt det överprövningsorgan som inrättats inom ramen för WTO återspeglar uttrycket "berör" i artikel I punkt 1 GATS, vilket definierar åtgärder som "påverkar" tjänstehandeln, avsikten hos GATS författare att ge avtalet ett omfattande tillämpningsområde. Se rapport WT/DS27/AB/R, "*European Communities — Bananas*" av den 25 september 1997 (tillgänglig på WTO:s hemsida: www.wto.org), punkt 220.

43. En annan omständighet som varken nämnts i begäran om förhandsavgörande eller i de skriftliga yttranden som inkommit till domstolen rör det så kallade gemenskapsföreträdet, som avser undantag från klausulen om mest gynnad nation i artikel II punkt 1 GATS.

44. Utöver de särskilda undantagen enligt artikel II punkt 2, vilka skall föreskrivas uttryckligen i den särskilda bilagan till avtalet, föreskrivs nämligen i GATS ytterligare undantag från klausulen om mest gynnad nation, såsom undantaget avseende avtalets tillämpning på en viss part (*ratione personae*) i artikel V avseende "Ekonomisk integration".

45. I artikel V punkt 1 GATS föreskrivs att GATS "inte [skall] hindra någon av dess medlemmar från att vara part i eller ingå ett avtal som liberaliserar tjänstehandeln mellan parterna i ett sådant avtal", förutsatt att ett antal villkor är uppfyllda. Avtalet skall ha "betydande sektorstäckning" (artikel V punkt 1 a), innebära ett avskaffande av existerande diskriminerande åtgärder och/eller innehålla förbud mot nya eller mer diskriminerande åtgärder (artikel V punkt 1 b) och syfta till att underlätta handeln mellan avtalsparterna, samt får inte höja den allmänna nivån på hinder för tjänstehandel inom respektive sektor eller undersektor gentemot utanförstående medlemmar (artikel V punkt 4).

46. Artikel V innebär huvudsakligen att åtgärder som antas med stöd av avtal om ekonomisk integration – som normalt har till syfte att ge avtalsparterna möjlighet att liberalisera handeln dem emellan i större utsträckning än mellan medlemmarna i WTO – och som annars vore oförenliga med skyldigheten att bevilja behandling som mest gynnad nation enligt artikel II är tillåtna förutsatt att ovannämnda villkor är uppfyllda. [18]

47. Såvida och i den mån EG-fördraget uppfyller villkoren i artikel V GATS, kan således inte en stat som är medlem i WTO men inte i gemenskapen, på grundval av artikel II punkt 1 GATS, med framgång göra gällande att en av gemenskapens medlemsstater skall behandla en tjänsteleverantör som är etablerad i förstnämnda stat på samma sätt som den i enlighet med gemenskapsrätten behandlar en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan av gemenskapens medlemsstater. Under sådana omständigheter kan tolkningsfrågan endast besvaras nekande.

48. Det är följaktligen inte nödvändigt att inom ramen för förevarande mål pröva huruvida EG-fördraget verkligen uppfyller samtliga ovannämnda villkor, vilket vore komplicerat, särskilt vad gäller villkoret att

18 — Rapporten från Panel WT/DS139/R och WT/DS142/R, "*Canada – Certain Mesures Affecting the Automotive Industry*", av den 11 februari 2000 (tillgänglig på WTO:s hemsida: www.wto.org), punkt 10.271.

fördraget inte får höja den allmänna nivån på hinder för tjänstehandel *inom respektive sektor eller undersektor* gentemot utanförstående medlemmar.

49. Även om det antas att EG-fördraget inte uppfyller nämnda villkor och att klaganden således skall omfattas av gemenskapsbestämmelserna i enlighet med artikel II punkt 1 GATS, förefaller det med tillämpning av domstolens rättspraxis avseende effekten av WTO-avtalen på gemenskapsnivå vara uppenbart att tolkningsfrågan endast kan besvaras nekande.

50. Såsom det erinrats om i de skriftliga yttrandena i målet följer det av fast rättspraxis att WTO-avtalen, med hänsyn till deras beskaffenhet och systematik, i princip inte ingår bland de regler som domstolen skall beakta när den prövar lagenligheten av gemenskapsinstitutionernas rättsakter. [19] Av samma skäl har domstolen fastslagit att bestämmelserna i WTO-avtalen inte skapar några rättigheter för enskilda som dessa kan göra gällande inför domstol med stöd av gemenskapsrätten. [20]

51. Det är endast om gemenskapen avsett att fullgöra en särskild förpliktelse vilken den åtagit sig inom ramen för WTO, eller om en gemenskapsrättsakt uttryckligen hänvisar till vissa bestämmelser i WTO-avtalen, som det åvilar domstolen att pröva lagenligheten av gemenskapsrättsakten i fråga med hänsyn till WTO:s regler. [21]

52. Den cypriotiska och den polska regeringen har gjort gällande att gemenskapen i förevarande fall inte avsåg att fullgöra en särskild förpliktelse vilken den åtagit sig inom ramen för WTO och att det i trettonde direktivet inte uttryckligen hänvisas till vissa bestämmelser i WTO-avtalen. De anser därför att den rättspraxis som nämns i punkt 50 ovan innebär att tolkningsfrågan från Finanzgericht Köln skall besvaras nekande.

53. I förevarande mål har emellertid inte artikel II punkt 1 GATS åberopats för att bestrida giltigheten av artikel 2.2 i trettonde

19 — Dom av den 23 november 1999 i mål C-149/96, Portugal mot rådet (REG 1999, s. I-8395), punkt 47, och av den 14 december 2000 i de förenade målen C-300/98 och C-392/98, Dior m.fl. (REG 2000, s. I-11307), punkt 43, beslut av den 2 maj 2001 i mål C-307/99, OGT Fruchthandelsgesellschaft (REG 2001, s. I-3159), punkt 24, och dom av den 1 mars 2005 i mål C-377/02, Van Parys (REG 2005, s. I-1465), punkt 39.

20 — Domen i det ovannämnda målet Dior m.fl., punkt 44, och beslutet i det ovannämnda målet OGT Fruchthandelsgesellschaft, punkt 25.

21 — Domarna i de ovannämnda målen Portugal mot rådet, punkt 40, och Van Parys, punkt 40.

direktivet. Såsom kommissionen med rätta har anfört rör inte tolkningsfrågan en eventuell direkt effekt [22] av klausulen om mest gynnad nation i GATS utan tolkningen, mot bakgrund av WTO-bestämmelserna, av bestämmelsen om ömsesidighet i fråga om återbetalning av ingående skatt i trettonde direktivet. [23]

54. Den nationella domstolen har med rätta erinrat om att internationella avtal som i likhet med GATS ingåtts i den ordning som anges i artikel 228 i EG-fördraget (nu artikel 300 EG) enligt dess stycke 7 skall vara bindande för gemenskapens institutioner och för medlemsstaterna.

55. Domstolen har följaktligen fastslagit att företrädet för de internationella avtal som gemenskapen slutit framför rättsakter som tillhör gemenskapens sekundärrätt medför att de senare så långt som möjligt skall tolkas i överensstämmelse med avtalen. [24]

56. Domstolens ståndpunkt har bekräftats och befästs i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 50 ovan, i vilken den fastslagit att de nationella domstolarna när de skall tillämpa nationella regler för att besluta om åtgärder i syfte att skydda rättigheter som omfattas av ett område där avtalet om handelsrelaterade aspekter av immaterialrätter (nedan kallat TRIPs-avtalet) – som utgör bilaga 1 C till avtalet om upprättande av WTO – är tillämpligt, och inom vilket gemenskapen redan har lagstiftat, enligt gemenskapsrätten i möjligaste mån skall

22 — I likhet med kommissionen i dess skriftliga yttrande använder jag uttrycket "direkt effekt" i vid bemärkelse. Med uttrycket avses följande två typer av effekt: Ersättande effekt (eller möjligheten att åberopa en bestämmelse) innebär att en bestämmelse i ett internationellt avtal, till följd av att den ligger till grund för rättigheter och skyldigheter, kan tillämpas på faktiska omständigheter i stället för den bestämmelse (i gemenskapens sekundärrätt eller nationell rätt) som står i strid med förstnämnda bestämmelse och som annars skulle varit tillämplig. Hindrande effekt (eller möjligheten att åberopa hinder) innebär att förstnämnda bestämmelse, i egenskap av kriterium för lagenligheten, kan utgöra hinder för tillämpningen av den sistnämnda bestämmelsen utan att för den skull ersätta denna. Vad gäller innebörden av ersättande och hindrande effekt inom ramen för förhållandet mellan gemenskapsdirektiv och bestämmelser i medlemsstaternas nationella rätt hänvisar jag till generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i de förenade målen C-240/98–C-244/98, Océano Grupo Editorial och Salvat Editores, i vilka dom meddelades den 27 juni 2000 (REG 2000, s. I-4941), punkterna 37–39, och generaladvokaten Légers förslag till avgörande i mål C-287/98, Linster, i vilken dom meddelades den 19 september 2000 (REG 2000, s. I-6917), punkterna 55–77.

23 — Trettonde direktivet är dock äldre än WTO-avtalen (som ingicks år 1994) och har aldrig ändrats. Följaktligen hänvisas det i trettonde direktivet inte uttryckligen till vissa bestämmelser i WTO-avtalen, och gemenskapen kunde inte heller ha för avsikt att genom direktivet fullgöra en särskild förpliktelse vilken den åtagit sig inom ramen för WTO. Det framgår inte heller av direktivets lydelse att gemenskapen genom dess antagande avsåg att fullgöra en särskild förpliktelse vilken den åtagit sig inom ramen för Allmänna tull- och handelsavtalet (nedan kallat GATT) från år 1947, som inte omfattar tjänster.

24 — Dom av den 10 september 1996 i mål C-61/94, kommissionen mot Tyskland (REG 1996, s. I-3989), punkt 52. Domstolen fastslog redan i dom av den 24 november 1992 i mål C-286/90, Poulsen och Diva Navigation (REG 1992, s. I-6019; svensk specialutgåva, s. I-189), punkterna 9 och 11, på grundval av den omständigheten att gemenskapens behörighet skall utövas med iakttagande av internationell rätt, att artikel 6 i rådets förordning (EEG) nr 3094/86 av den 7 oktober 1986 om vissa tekniska åtgärder för bevarande av fiskeresurserna (EGT L 288, s. 1; svensk specialutgåva, område 4, volym 2, s. 128) skall tolkas och dess tillämpningsområde avgränsas mot bakgrund av tillämpliga bestämmelser i den internationella havsrätten, såsom bestämmelserna i konventionen för bevarande av lax i Nordatlanten (EGT L 378, s. 25), som gemenskapen ingick år 1982. I domarna av den 17 oktober 1995 i målen C-70/94, Werner (REG 1995, s. I-3189), punkt 23, och C-83/94, Leifer m.fl. (REG 1995, s. I-3231), punkt 24, ansåg dessutom domstolen att artikel XI GATT kunde anses "relevant vid tolkningen av en gemenskapsakt med regler om den internationella handeln".

göra det mot bakgrund av lydelsen i och syftet med artikel 50 i TRIPs-avtalet. [25]

57. Till skillnad från den cypriotiska och den polska regeringens uppfattning och i enlighet med domstolens rättspraxis innebär således inte den omständigheten att WTO-avtalen inte har direkt effekt att gemenskapsdomstolarna och de nationella domstolarna inte skall tolka gemenskapens sekundärrätt i möjligaste mån mot bakgrund av nämnda avtal.

58. Såsom kommissionen med rätta har påpekat är dock denna skyldighet begränsad till att gälla "i möjligaste mån". Det innebär att den gemenskapsbestämmelse som skall tolkas måste ge utrymme för flera tolkningar. Om dess innebörd däremot är entydig och står i strid med en bestämmelse i ett internationellt avtal av högre rang är det inte möjligt att tolka förstnämnda bestämmelse i överensstämmelse med den sistnämnda. I ett sådant fall är det nödvändigt att tolka bestämmelsen *contra legem*, det vill säga att inte tillämpa den, för att nå ett resultat som är förenligt med avtalet. En sådan neutralisering av gemenskapsbestämmelsen till förmån för bestämmelsen i det internationella avtalet förutsätter dock att sistnämnda bestämmelse har en direkt effekt, eller i alla fall en hindrande effekt, [26] i gemenskapens rättsordning. Det följer av den rättspraxis som anges ovan i punkterna 50 och 51 att det i förevarande fall inte föreligger någon sådan effekt.

59. Jag anser att det inte är oklart hur artikel 2.2 i trettonde direktivet skall tolkas i fråga om de tredjeländer gentemot vilka gemenskapens medlemsstater får uppställa krav på ömsesidighet för återbetalning enligt artikel 2.1 i samma direktiv av ingående mervärdesskatt som erlagts av en skattskyldig som inte är etablerad i gemenskapens territorium. Bestämmelsen i fråga avser uppenbart samtliga tredjeländer utan åtskillnad och lämnar inte utrymme för undantag.

60. På grund av dess entydiga lydelse anser jag att artikel 2.2 i trettonde direktivet således inte kan tolkas restriktivt på det sätt som anges i tolkningsfrågan.

25 — Domen i det ovannämnda målet Dior m.fl., punkt 47, och dom av den 16 november 2004 i mål C-245/02, Anheuser-Busch (REG 2004, s. I-10989), punkt 55.

26 — Se ovan fotnot 22.

Förslag till avgörande

61. I enlighet med vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara den fråga som ställt av Finanzgericht Köln enligt följande:

Artikel 2.2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium skall tolkas så att den möjlighet som däri föreskrivs för medlemsstaterna att göra återbetalning av ingående mervärdesskatt som erlagts av skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredjeland, avser samtliga tredjeländer, inbegripet dem som är parter i Allmänna tjänstehandelsavtalet och som kan åberopa klausulen om mest gynnad nation i artikel II punkt 1 i nämnda avtal.