STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 15. února 2007 [1]

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce Finanzgericht Köln (Německo) žádá Soudní dvůr o výklad čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství [2] (dále jen „třináctá směrnice").

2. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda má být uvedené ustanovení vykládáno v tom smyslu, že možnost, kterou uděluje členským státům, podmínit vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi, neplatí vůči třetím státům, které se jako smluvní strany Všeobecné dohody o obchodu službami (anglicky: General Agreement on Trade in Services; dále jen „GATS") mohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v čl. II odst. 1 GATS.

3. Tato otázka byla vznesena v rámci řízení zahájeného společností usazenou v České republice, Řízení letového provozu ČR, s. p. (dále jen „žalobkyně") proti Bundesamt für Finanzen (Německý spolkový finanční úřad) a týkajícího se legality rozhodnutí posledně uvedeného o zamítnutí žádosti žalobkyně o vrácení DPH, kterou zaplatila v Německu v roce 2002 za poskytování služeb, jež obdržela na německém území.

Relevantní právní úprava

4. Rozhodnutím ze dne 22. prosince 1994 [3] Rada jménem Společenství a s ohledem na

1 — Původní jazyk: italština.

2 — Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129.

3 — Rozhodnutí Rady 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. L 336, s. 1).

oblasti, které jsou v jeho pravomoci, schválila zejména Dohodu o zřízení Světové obchodní organizace (dále jen „WTO"), jakož i dohody uvedené v přílohách 1, 2 a 3 uvedené dohody, mezi nimiž v příloze 1B figuruje GATS.

5. Článek II GATS nazvaný „Zacházení podle nejvyšších výhod" stanoví v odstavci 1 následující:

„Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje tato Dohoda, poskytne každý Člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného Člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země."

6. Článek 2 třinácté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.

[...]."

7. Paragraf 18 odst. 9 šestá věta Umsatzsteuergesetz (německý zákon o dani z obratu; dále jen „UStG") 1999 [4] zní takto:

„Není-li podnikatel usazený na území Společenství, daň na vstupu se mu vrací pouze, pokud v zemi, kde je usazený, není vybírána daň z obratu nebo podobná daň, nebo za

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

předpokladu, že taková daň je vybírána, pokud se vrací podnikům usazeným na jejím území."

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8. Žalobkyně je český podnik poskytující služby v oblasti bezpečnosti leteckého provozu ve vzdušném prostoru nad územím České republiky. Mimoto nabízí letecký výcvik poskytovaný výhradně v tomtéž prostoru.

9. V rámci posledně uvedené činnosti v roce 2002 využila výcvik na leteckém simulátoru a další vzdělávací kurzy poskytované německými podniky v Německu, tedy služby podléhající v daném státě DPH. Po zaplacení DPH za dané služby žalobkyně požádala prostřednictvím žádosti došlé Bundesamt für Finanzen dne 7. července 2003 o vrácení DPH ve výši 29 013,60 EUR za období od ledna do prosince 2002.

10. Rozhodnutím ze dne 12. února 2004 posledně jmenovaný uvedenou žádost zamítl z toho důvodu, že podmínka vzájemnosti uvedená v § 18 odst. 9 šesté větě UStG nebyla v daném případě splněna. Dále rozhodnutím ze dne 27. dubna 2004 rovněž ze stejného důvodu zamítl rozklad žalobkyně proti svému prvnímu rozhodnutí.

11. Dne 5. května 2004 tedy žalobkyně podala žalobu před Finanzgericht Köln.

12. V předkládacím usnesení je upřesněno, že vrácení daně odvedené na vstupu v Německu žalobkyni bylo podle vnitrostátního práva vyloučeno za použití § 18 odst. 9 šesté věty UStG. Předkládající soud poznamenává, že v referenčním období pro vrácení vybírala Česká republika daň z obratu, aniž by však německým podnikům přiznávala vrácení daně na vstupu.

13. Předkládající soud nicméně pochybuje o souladu uvedeného § 18 odst. 9 šesté věty UStG s ustanovením čl. 2 odst. 2 třináctě směrnice, ačkoli se na něm vnitrostátní ustanovení zakládá a přejímá jeho znění. Předkládající soud se táže, zda by čl. 2 odst. 2 třináctě směrnice neměl být vykládán restriktivně, ohledně členských států WTO, a tedy

smluvních stran GATS, v souladu s doložkou nejvyšších výhod stanovenou v čl. II odst.1 GATS; jinými slovy, zda by neměl mít za to, s ohledem na posledně uvedené ustanovení, že možnost otevřená čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice podmínit vrácení daně na vstupu požadavkem vzájemnosti neplatí vůči členským státům WTO.

14. Předkládající soud konstatuje, že Česká republika a Evropské společenství jsou členy WTO, a jsou tedy ode dne 1. ledna 1995 rovněž smluvními stranami GATS, a že členské státy Evropského společenství se mezi sebou vzdaly uplatňování podmínky vzájemnosti obdobné podmínce uvedené v čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice. V důsledku toho tedy není pochyb, že se Česká republika na základě čl. II odst. 1 GATS může rovněž dovolávat zacházení prostého jakýchkoli požadavků vzájemnosti [5].

15. Předkládající soud mimoto zdůrazňuje, že GATS je čistě úmluvou mezinárodního práva, která zakládá práva a povinnosti pouze mezi jejími členy, a že porušení GATS se v zásadě řeší za použití Ujednání o pravidlech a řízení při řešení sporů uzavřeného v rámci WTO. Nicméně to podle předkládajícího soudu neznamená, že Evropské společenství a jeho orgány nemohou vykládat a uplatňovat v souladu s GATS sekundární právo Společenství přijaté před přistoupením k WTO, včetně třináctého směrnice. Dohody jako GATS uzavřené v souladu s podmínkami čl. 300 odst.7 ES, na který výslovně odkazuje čl. 133 odst. 3 ES, totiž zavazují orgány Společenství a jeho členské státy a jsou nedílnou součástí právního řádu Společenství.

16. Vzhledem k tomu, že se domnívá, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na slučitelnosti § 18 odst. 9 šesté věty UStG s čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice, a že má pochyby ohledně správného výkladu posledně uvedeného ustanovení, se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je třeba čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice [...] vykládat restriktivně tak, že možnost podmínit vrácení daně poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi vyhrazená členským státům tímto

5 — To také vyplývá, podle předkládajícího soudu, ze skutečnosti, že ačkoli čl. II odst. 2 GATS výslovně stanovil možnost vyloučit z oblasti působnosti čl. II odst. 1 GATS opatření v rozporu s doložkou nejvyšších výhod, pokud figurují v odpovídající příloze dohody a splňují tam uvedené podmínky, v uvedené příloze nebyla učiněna žádná výhrada v tomto smyslu ohledně čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice.

článkem se nevztahuje na státy, které se mohou jako smluvní strany [GATS] dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené uvedenou Dohodou (čl. II. odst. 1 GATS)?"

Právní analýza

17. Účastníci řízení, kteří předložili svá písemná vyjádření Soudnímu dvoru na základě článku 23 jeho Statutu – tedy kyperská a polská vláda, jakož i Komise – se shodli na tom, byť z různých důvodů, že odpověď na předběžnou otázku by měla být záporná [6].

18. Z důvodů, které vysvětlím níže, jsem téhož názoru.

19. Podle mého je na místě zaprvé přezkoumat argumentaci, kterou Komise dlouze vysvětlila ve svém písemném vyjádření, a jejíž podstatou je tvrzení, že hospodářskému subjektu usazenému ve třetím státu, jako je hospodářský subjekt ve věci v původním řízení [7], nelze přiznat ještě výhodnější postavení, než jakého požívají hospodářské subjekty usazené v rámci Společenství.

20. Komise poznamenává, že režim vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v daném státě, který se uplatňuje na hospodářské subjekty usazené v rámci Společenství v souladu se směrnicí 79/1072/EHS [8], je charakterizován základním vztahem, na který poukázal Soudní dvůr v rozsudku *Debouche* [9], mezi nárokem na vrácení a nárokem na odpočet daně na vstupu. Komise poznamenává, že podle uvedeného rozsudku, v souladu s účelem systému směrnic o DPH, osoba povinná k dani, která je od daně osvobozena, a v důsledku toho nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, nemá ani nárok na vrácení DPH zaplacené v jiném členském státě [10].

21. Obdobné řešení je třeba a *fortiori* uplatnit ohledně vrácení DPH na vstupu ve prospěch hospodářských subjektů usazených

6 — Polská vláda v každém případě vyzvala Soudní dvůr k časovému omezení účinků svého rozsudku v případě kladné odpovědi na předběžnou otázku.

7 — Jak je známo, Česká republika je členem Evropského společenství až ode dne 1. května 2004.

8 — Osmá směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

9 — Rozsudek ze dne 26. září 1996, C-302/93 (Recueil, s. I-4495).

10 — Výše uvedený rozsudek Debouche, bod 15.

ve třetích státech, a to rovněž podle čl. 3 odst. 2 třináctě směrnice, který stanoví, že vrácení podle čl. 2 odst. 1 téže směrnice nelze provést za podmínek výhodnějších, než jsou podmínky pro osoby povinné k dani usazené ve Společenství. Podle Komise, pokud subjekt usazený ve třetím státě není osobou povinnou k DPH, nemůže uplatnit nároky týkající se daně na vstupu, a v důsledku toho se nemůže dovolávat nároků na vrácení vůči členským státům Společenství, v nichž případně zaplatil DPH na vstupu. Opačné řešení by mělo za následek, že by uvedený subjekt požíval výhodnějšího zacházení, než které se uplatní na osoby povinné k dani usazené ve Společenství.

22. Komise mimoto tvrdí, že „možnost odpočtu daně na vstupu, kterou hospodářský subjekt platí ve své zemi původu jakožto osoba povinná k dani, ve skutečnosti představuje ‚požadavek vzájemnosti' podle práva Společenství", a že se „na podniky usazené v jiných členských státech Společenství ostatně také vztahuje mechanismus odpočtu daně na vstupu". Tím vzniká „vzájemnost" mezi členskými státy Společenství [11].

23. Podle názoru Komise odmítnutí německých orgánů přistoupit k vrácení daně požadovanému žalobkyní není v rozporu s doložkou nejvyšších výhod stanovenou v GATS. Takové odmítnutí žalobkyni neznevýhodňuje ve vztahu k podnikům usazeným ve Společenství, ale je naopak v souladu se systémem DPH Společenství a se zásadou rovnosti, neboť předchází tomu, aby se žalobkyně – která podle Komise není osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice 77/388/EHS [12] – nacházela ve výhodnějším postavení než podniky usazené ve Společenství.

24. Mám přitom dojem, že otázka případné skutkové i právní opodstatněnosti uvedených argumentů Komise – které se zakládají na skutkovém předpokladu, podle kterého žalobkyně nebyla v rozhodné době osobou povinnou k dani z obratu ve státě, kde byla usazena – by neměla žádný dopad na věcnou podstatu předběžné otázky, která se týká pouze výkladu předpisů, a je tedy nezávislá na vlastních skutkových okolnostech projednávané věci.

25. Otázka, která jak se zdá vyvstává z uvedené argumentace, je spíše otázka relevance předběžné otázky pro účely rozhodnutí, které má Finanzgericht Köln přijmout, a tedy otázka přípustnosti této otázky.

11 — Písemné vyjádření Komise, bod 20 *in fine*.

12 — Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

26. Za předpokladu, že by se prokázalo, že v průběhu dotčeného období žalobkyně nepodléhala v České republice žádné dani z obratu nebo že ačkoli jí podléhala, neměla v daném státě nárok na odpočet daně na vstupu, by totiž požadavek – na základě výkladu čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice v souladu s čl. II odst. 1 GATS – téhož zacházení, jakého se v Německu dostává podnikům Společenství v oblasti vracení DPH na vstupu, nemohl být v žádném případě užitečný pro účely dosažení požadovaného vrácení daně.

27. Komise totiž podle mého názoru přesně popsala, na základě rozsudku Debouche, právní úpravu Společenství v oblasti vracení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Soudní dvůr upřesnil vztah mezi nárokem na odpočet ve členském státě usazení a nárokem na vrácení v jiném členském státě, kde byly výdaje uskutečněny. Rozhodl totiž, že osoba povinná k dani, která má nárok na osvobození od daně, a která v důsledku toho nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu ve členském státě usazení, nemá v souladu s účelem společného systému směrnic o DPH nárok ani na vrácení DPH zaplacené v jiném členském státě [13].

13 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Debouche (bod 15), rozsudek ze dne 13. července 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 23).

28. I přesto však není podle mého názoru vážných pochyb o tom, zda předběžná otázka položená předkládajícím soudem je z hlediska své relevance pro spor v původním řízení přípustná.

29. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 234 ES věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jež musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené předběžné otázky týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout [14]. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [15].

14 — Rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman a další (C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59); ze dne 26. listopadu 1998, Bronner (C-7/97, Recueil, s. I-7791, bod 16), a ze dne 23. listopadu 2006, Asnef-Equifax (C-238/05, Sb. rozh. s. I-11125, bod 15).

15 — Výše uvedené rozsudky Bosman a další, bod 61; Bronner, bod 17, a Asnef-Equifax, bod 17.

30. Přitom výše uvedená argumentace Komise nijak neprokazuje, že by se v projednávané věci jednalo o některý z uvedených případů.

31. V tomto ohledu především poznamenávám, že skutkový předpoklad sloužící jako základ uvedené argumentace, tedy že žalobkyně nebyla v rozhodné době z hlediska skutkového stavu osobou povinnou k dani z obratu v České republice, je pouhým tvrzením Komise, nijak nepotvrzeným údaji uvedenými v předkládacím usnesení.

32. Předkládací usnesení neposkytuje přesné informace o daňovém systému platném v České republice v rozhodné době z hlediska skutkového stavu. Na straně 5 písm. cc) uvedeného usnesení je uvedeno, že „daně účtované [žalobkyni] jsou rovněž odečitatelné jako daně na vstupu [...] v rozsahu, v jakém byla sama [žalobkyně] povinna k dani". Na straně 6 písm. bbb) je dále upřesněno, že „Česká republika nesporně vybrala daň z obratu v průběhu období [referenčním pro] vrácení daně, ale v rozhodné době neposkytovala státním podnikům žádné vrácení daně na vstupu"; k čemuž se mimoto přidává zjištění, jež se předkládajícímu soudu zdá být zásadním, podle kterého německé podniky neměly v České republice nárok na obdobné vrácení daně zaplacené na vstupu v uvedeném státě.

33. Předkládací usnesení neumožňuje v žádném případě učinit závěr, že žalobkyně nebyla v rozhodné době z hlediska skutkového stavu osobou povinnou k dani z obratu v České republice. Ačkoli druhá část předkládacího usnesení citovaná v předchozím bodě vede k myšlence, že žalobkyně nemohla mít v žádném případě v uvedeném státě nárok na odpočet daně na vstupu, není podle mého názoru možné mít za to, že uvedená okolnost vyplývá jednoznačně, a tedy zjevně, ze samotného usnesení.

34. Mimoto i kdyby se potvrdila uvedená okolnost, neztratila by předběžná otázka položená předkládajícím soudem nutně svoji relevanci pro účely rozhodnutí, které má být přijato. K tomu je na místě připomenout, že s ohledem na skutečnosti vyplývající z předkládacího usnesení se odmítavé rozhodnutí Bundesamt für Finanzen ohledně vrácení daně zakládalo pouze na neexistenci vzájemnosti ve smyslu § 18 odst. 9 šesté věty UStG, a že předkládající soud pochybuje o opodstatněnosti takového odůvodnění, maje výhrady ke slučitelnosti uvedeného ustanovení s čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice.

35. Mám tedy za to, že předkládající soud zajímá otázka, zda Bundesamt für Finanzen mohl platně namítnout vůči žalobkyni neexistenci vzájemnosti mezi Českou republikou a Německem ohledně uznávání, každým z obou těchto států, nároku na vrácení daně z obratu zaplacené na vstupu v daném státě

hospodářskými subjekty usazenými ve druhém státě, jestliže Německo nepodmiňuje existencí vzájemnosti udělení této výhody hospodářským subjektům usazeným v ostatních členských státech Společenství.

36. Mám za to, že s ohledem na jistou nejasnost vyjádření Komise je třeba upřesnit, že v bodě 22 výše jsem uvedl, že nelze tvrdit, že právní režim směrnic Společenství v oblasti DPH připouští, aby členské státy Společenství podmínily existencí vzájemnosti použití vnitrostátních předpisů provádějících právní předpisy Společenství týkající se vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Skutečnost, že jedna ze složek uvedeného právního režimu, pokud jde o uvedené vrácení daně, spočívá v jistém druhu vzájemného uznávání vnitrostátních předpisů upravujících povinnost k dani a nárok na odpočet daně na vstupu, ještě neznamená, že členské státy jsou oprávněny uplatňovat podmínku vzájemnosti pro udělení dotčené výhody. Jednotlivé členské státy musejí přizpůsobit své vnitrostátní právo tak, aby za podmínek stanovených právními předpisy Společenství zaručily hospodářským subjektům usazeným v jiných členských státech vrácení DPH odvedené na vstupu z operací uskutečněných na vlastním území, a to nezávisle na tom, zda ostatní členské státy skutečně tuto povinnost dodržují.

37. Za předpokladu, že žalobkyně v průběhu dotčeného období byla osobou povinnou k dani z obratu a měla nárok na odpočet daně na vstupu ve svém státě usazení, by kladná odpověď na předběžnou otázku znamenala, že by měla nárok na požadované vrácení stejným způsobem, jaký Německo uplatňuje za stejných podmínek vůči hospodářským subjektům Společenství.

38. Naopak za předpokladu, že žalobkyně nebyla v rozhodné době osobou povinnou k dani z obratu nebo neměla v žádném případě nárok na odpočet daně na vstupu ve svém státě usazení, by zcela jistě nemohla dosáhnout požadovaného vrácení na základě uplatnění zacházení Společenství; nicméně kladná odpověď na předběžnou otázku by znamenala, že zamítavé rozhodnutí ohledně vrácení by nebylo možné založit na odůvodnění, které použil Bundesamt für Finanzen.

39. Ani v tomto druhém případě tedy není vyloučeno, že ačkoli žalobkyně nemůže získat požadované vrácení, předběžná otázka položená předkládajícím soudem může být nicméně relevantní pro účely řešení sporu, který mu byl předložen, zejména s ohledem

na případnou změnu odůvodnění rozhodnutí Bundesamt für Finanzen [16].

40. Mám tedy za to – s tím, že v případě kladné odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku bude náležet vnitrostátnímu soudu určit, zda žalobkyně v rozhodné době z hlediska skutkového stavu byla osobou povinnou k dani z obratu v České republice a měla nárok na odpočet daně na vstupu – že přezkoumávaná argumentace Komise je nejen bez dopadu na věcnou podstatu předběžné otázky, ale ani neprokazuje její zjevnou irelevanci pro účely vydání rozhodnutí předkládajícího soudu, a v důsledku toho ani nepřípustnost uvedené otázky podle judikatury Soudního dvora týkající se článku 234 ES.

41. Ohledně věcné podstaty předběžné otázky mám především za to, že je neopodstatněný argument polské vlády, podle kterého čl. II odst. 1 GATS není v projednávané věci relevantní, neboť v něm stanovené pravidlo se uplatní výhradně na poskytování služeb, a nikoli na daňové zacházení s tímto poskytováním služeb. Jak správně poznamenala Komise v odpovědi na písemnou otázku, kterou Soudní dvůr položil v tomto ohledu účastníkům řízení, daňová opatření nejsou vyňata z oblasti působnosti ustanovení GATS.

42. V tomto ohledu poznamenávám, že definice opatření spadajících do oblasti působnosti GATS je obzvláště široká. Podle svého čl. I odst. 1 se GATS „vztahuje na opatření Členů, která působí na obchod službami [17a]", s tím, že „opatření učiněná Členy" ve smyslu čl. I odst. 3 písm. a) GATS znamenají opatření přijatá „ústředními, regionálními nebo místními vládami a správními úřady" a „nevládními orgány při výkonu pravomocí, postoupených ústředními, regionálními nebo místními vládami nebo správními úřady". Mimoto jak uvedla Komise, čl. XXVIII písm. a) GATS upřesňuje, že pro účely uvedené dohody „výraz ‚opatření' znamená jakékoliv opatření Člena, buď ve formě právního předpisu, pravidla, postupu, rozhodnutí, správního opatření, nebo v jakékoliv jiné formě". Konečně lze nalézt zvláštní odkazy na daňovou oblast v dalších ustanoveních GATS, jako například čl. XIV písm. d) a e), a čl. XXVIII písm. o).

16 — Není bez užitku zdůraznit, že jak vyplývá z předkládacího usnesení, žalobkyně nezaložila svoji žalobu před Finanzgericht Köln na doložce nejvyšších výhod uvedené v čl. II odst. 1 GATS, ale zdá se naopak, že to byl předkládající soud, který bez návrhu vznesl přezkoumávanou předběžnou otázku.

17 — Podle Odvolacího orgánu v rámci WTO, použití v čl. I odst. 1 GATS pojmu „působí", který se týká opatření s „účinkem" na obchod službami, odráží úmysl autorů GATS dát uvedené dohodě širokou oblast působnosti [zpráva WT/DS27/AB/R, *„Evropské společenství – Banány"* ze dne 25. září 1997 (viz internetové stránky WTO na adrese www.wto.org), bod 220].

43. Musím rovněž zmínit další aspekt, který nebyl uveden ani v předkládacím usnesení, ani v písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru, a který se týká „přednosti Společenství" coby režimu odchylného od doložky nejvyšších výhod uvedené v čl. II odst. 1 GATS.

44. Kromě zvláštních výjimek uvedených v čl. II odst. 2 GATS, které musí být uvedeny v příslušné příloze samotné dohody, totiž GATS stanoví řadu dalších odchylek od doložky nejvyšších výhod, včetně odchylky *ratione personae* stanovené v čl. V týkajícím se „Hospodářské integrace".

45. Uvedený článek v odstavci 1 upřesňuje, že GATS „nebude bránit kterémukoli z jejích Členů být stranou dohody nebo přistoupit k dohodě, která liberalizuje obchod službami mezi dvěma nebo více stranami takové dohody" s výhradou splnění několika podmínek: „podstatné sektorové" krytí [čl. V odst. 1 písm. a)], odstranění existujících diskriminačních opatření, a/nebo zákaz nových opatření nebo opatření více diskriminačních [čl. V odst. 1 písm. b)], usnadnění obchodu mezi stranami dohody a nezvýšení ve vztahu ke kterémukoli Členu, stojícímu mimo dohodu, celkové úrovně překážek obchodu službami v příslušných sektorech nebo podsektorech [čl. V odst. 4].

46. S výhradou dodržení výše uvedených podmínek v zásadě článek V vyjímá opatření přijatá na základě dohod o hospodářské integraci – jejichž cílem je typicky umožnit smluvním stranám dosáhnout mezi sebou vyšší úrovně liberalizace, než je úroveň dosažená mezi členy WTO – která by jinak byla neslučitelná s povinností zacházení podle nejvyšších výhod podle článku II [18].

47. V důsledku toho, pokud Smlouva o ES splňuje podmínky stanovené v článku V GATS, a v rozsahu v jakém je splňuje, se členský stát WTO, který není členem Společenství, nemůže na základě čl. II odst. 1 GATS domáhat toho, aby bylo poskytovateli služeb usazenému na jeho území uděleno členským státem Společenství stejné zacházení, jaké je v souladu s právem Společenství vyhrazeno poskytovateli služeb usazenému v jiném členském státě Společenství. V takovém případě by na předběžnou otázku bylo nezbytně třeba odpovědět záporně.

48. Nemám nicméně za to, že je třeba pro účely tohoto řízení o předběžné otázce ověřit, zda Smlouva o ES skutečně splňuje všechny výše uvedené podmínky, což by mohlo být relativně složité posuzování

18 — Zpráva zvláštní skupiny WT/DS139/R a WT/DS142/R *„Kanada – Opatření týkající se automobilového průmyslu"* ze dne 11. února 2000 (viz internetové stránky WTO na adrese www.wto.org), bod 10.271.

zejména ohledně podmínky týkající se nezvýšení ve vztahu ke kterémukoli Členu, stojícímu mimo dohodu, celkové úrovně překážek obchodu službami v *příslušných sektorech nebo podsektorech.*

49. I za předpokladu, že by bylo možné dospět k závěru, že Smlouva o ES uvedené podmínky nesplňuje, a že v důsledku toho by se na situaci žalobkyně mělo uplatnit zacházení Společenství na základě čl. II odst. 1 GATS, se mi totiž zdá zjevným, že na základě judikatury Soudního dvora týkající se účinků dohod WTO uvnitř Společenství může být odpověď na předběžnou otázku pouze negativní.

50. V tomto ohledu je na místě především připomenout, jak učinili účastníci řízení, kteří předložili písemná vyjádření, že podle ustálené judikatury nepatří dohody WTO s ohledem na svou povahu a strukturu v zásadě mezi normy, ve vztahu k nimž Soudní dvůr kontroluje legalitu aktů orgánů Společenství [19]. A dále má z týchž důvodů Soudní dvůr za to, že ustanovení dohod WTO nemohou zakládat pro jednotlivce práva, která mohou tito jednotlivci přímo uplatňovat u soudu na základě práva Společenství [20].

51. Pouze v případě, kdy Společenství zamýšlelo plnit konkrétní povinnost převzatou v rámci WTO, nebo v případě, že akt Společenství výslovně odkazuje na konkrétní ustanovení dohod WTO, náleží Soudnímu dvoru přezkoumávat legalitu dotčeného aktu Společenství s ohledem na pravidla WTO [21].

52. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci Společenství nezamýšlelo plnit konkrétní povinnost převzatou v rámci WTO a že třináctá směrnice neodkazuje na konkrétní ustanovení dohod WTO, kyperská a polská vláda mají za to, že z judikatury uvedené v bodě 50 výše vyplývá, že odpověď na předběžnou otázku položenou Finanzgericht Köln musí být záporná.

53. Je na místě nicméně zdůraznit, že v projednávané věci není čl. II odst. 1 GATS uplatňován za účelem napadení platnosti

19 — Rozsudky ze dne 23. listopadu 1999, Portugalsko v. Rada (C-149/96, Recueil, s. I-8395, bod 47) a ze dne 14. prosince 2000, Dior a další (C-300/98 a C-392/98, Recueil, s. I-11307, bod 43); usnesení ze dne 2. května 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft (C-307/99, Recueil, s. I-3159, bod 24) a rozsudek ze dne 1. března 2005, Van Parys (C-377/02, Sb. rozh. s. I-1465, bod 39).

20 — Výše uvedený rozsudek Dior a další, bod 44, a výše uvedené usnesení OGT Fruchthandelsgesellschaft, bod 25.

21 — Výše uvedené rozsudky Portugalsko v. Rada, bod 49, a Van Parys, bod 40.

čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice. Jak správně poznamenává Komise, předběžná otázka se netýká případného přímého účinku [22] doložky nejvyšších výhod stanovené GATS, ale výkladu, v souladu s právními předpisy WTO, doložky vzájemnosti v oblasti vracení daní na vstupu stanovené třináctou směrnicí [23].

54. V tomto ohledu předkládající soud právem připomíná, že mezinárodní dohody jako GATS, uzavřené v souladu s podmínkami uvedenými v článku 228 Smlouvy o ES (nyní článek 300 CE), jsou ve smyslu odstavce 7 téhož článku závazné pro orgány Společenství a pro členské státy.

55. Přitom podle Soudního dvora znamená přednost mezinárodních dohod uzavřených Společenstvím před ustanoveními sekundárního práva Společenství, že je nutné posledně uvedená ustanovení vykládat v co největším možném rozsahu v souladu s uvedenými dohodami [24].

56. Toto stanovisko Soudního dvora je potvrzeno a posíleno rozsudky, v nichž Soudní dvůr připomněl judikaturu uvedenou v bodě 50 výše a rozhodl, že v oblasti, v níž se uplatní Dohoda o obchodních aspektech práv k duševnímu vlastnictví (dále jen „dohoda TRIPS") – která je přílohou 1 C k dohodě o zřízení WTO – a v níž Společenství již vydalo právní předpisy, jako v případě oblasti ochranných známek, jsou soudní orgány členských států povinny na základě práva Společenství, mají-li uplatnit svá vnitrostátní pravidla za účelem nařízení předběžných opatření na ochranu práv spadajících do takové oblasti, tak učinit v co

22 — Tak jako Komise ve svých písemných vyjádřeních používám pojem „přímý účinek" v širokém smyslu, zahrnujícím jak účinek (nebo dovolatelnost) „nahrazení" – tedy způsobilost ustanovení mezinárodní dohody, jako pramene práv a povinností, být uplatněno na konkrétní případ v projednávané věci místo jinak použitelné odlišné normy (sekundárního práva Společenství nebo vnitrostátního práva) – tak i účinek (nebo dovolatelnost) „vyloučení", tedy způsobilosti uvedeného ustanovení, jako parametru legality, zabránit účinkům uvedené normy, aniž by ji nahradilo. Ohledně uvedeného pojmového rozlišení mezi dovolatelností nahrazení a dovolatelností vyloučení, třebaže v kontextu vztahů mezi směrnicemi Společenství a vnitrostátními právními předpisy členských států, odkazuji na stanovisko generálního advokáta Saggia ve spojených věcech C-240/98 až C-244/98, Océano Grupo Editorial a Salvat Editores, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 27. června 2000 (Recueil, s. I-4941, body 37 až 39), a generálního advokáta Légera ve věci C-287/98, Linster, ve které byl vydán rozsudek ze dne 19. září 2000 (Recueil, s. I-6917, body 55 až 77).

23 — V každém případě poukazuji na to, že třináctá směrnice předchází dohodám WTO (uzavřeným v roce 1994) a nikdy nebyla pozměněna. Proto neodkazuje výslovně na konkrétní ustanovení uvedených dohod a Společenství ani uvedenou směrnicí nemohlo zamýšlet plnit konkrétní povinnost převzatou v rámci WTO. Dodávám mimoto, že znění směrnice ani neumožňuje mít za to, že jejím přijetím Společenství zamýšlelo plnit konkrétní povinnost vyplývající ze Všeobecné dohody o clech a obchodu (dále jen „GATT") z roku 1947, která ostatně nezahrnovala odvětví služeb.

24 — Rozsudek ze dne 10. září 1996, Komise v. Německo (C-61/94, Recueil, s. I-3989, bod 52). Již v rozsudku ze dne 24. listopadu 1992, Poulsen a Diva Navigation (C-286/90, Recueil, s. I-6019, body 9 a 11) Soudní dvůr na základě zásady, že pravomoci Společenství musejí být vykonávány v souladu s mezinárodním právem, potvrdil, že článek 6 nařízení Rady (EHS) č. 3094/86 ze dne 7. října 1986 o některých technických opatřeních pro zachování rybolovných zdrojů (Úř. věst. L 288, s. 1), musí být vykládán, a jeho působnost definována, s ohledem na relevantní pravidla mezinárodního mořského práva, včetně Úmluvy na zachování lososa v severním Atlantickém oceánu (Úř. věst. L 378, s. 25), kterou Společenství uzavřelo v roce 1982. Mimoto v rozsudcích ze dne 17. října 1995, Werner (C-70/94, Recueil, s. I-3189, bod 23) a Leifer a další (C-83/94, Recueil, s. I-3231, bod 24), Soudní dvůr odkázal na článek XI GATT, a označil jej za „relevantní pro účely výkladu nástroje Společenství upravujícího mezinárodní obchod".

největším možném rozsahu s ohledem na znění a účel článku 50 dohody TRIPS [25].

57. V důsledku toho, v rozporu s postojem, který zaujaly kyperská a polská vláda, neexistence přímého účinku dohod WTO v souladu s judikaturou Soudního dvora nevylučuje povinnost vnitrostátních soudů a soudů Společenství vykládat sekundární právo Společenství v co největším možném rozsahu v souladu s ustanoveními uvedených dohod.

58. Nicméně tato povinnost, jak správně uvedla Komise, je omezena na „co největší možný rozsah". To znamená, že právní předpis Společenství, který má být vyložen, musí být přístupný více možným výkladům. Jestliže je naproti tomu jeho význam jednoznačný a je v rozporu s ustanovením vyšší právní síly mezinárodní dohody, není způsobilý k výkladu podle posledně uvedeného ustanovení, protože dosáhnout výsledku v souladu s dohodou lze pouze výkladem *contra legem*, což se rovná zbavení uvedeného předpisu Společenství jeho normativní podstaty. Taková neutralizace právního předpisu Společenství za účelem dodržení ustanovení mezinárodní dohody nicméně předpokládá, že posledně uvedená dohoda má jistý přímý účinek, přinejmenším účinek „vyloučení" [26], v právním řádu Společenství, tedy účinek, který na základě judikatury uvedené v bodech 50 a 51 výše nicméně v projednávané věci nelze uznat.

59. Přitom se domnívám, že čl. 2 odst. 2 třináctě směrnice neumožňuje vznik pochyb týkajících se výkladu ohledně určení třetích států, vůči kterým jsou členské státy Společenství oprávněny uplatnit podmínku vzájemnosti pro účely vracení, ve smyslu odstavce 1 téhož článku, DPH odvedené na vstupu osobou povinnou k dani neusazenou na území Společenství. Dotčené ustanovení jasně a bez rozdílu odkazuje na všechny třetí státy, aniž by umožňovalo pomýšlet na možné výjimky.

60. Článek 2 odst. 2 třináctě směrnice, jehož znění je zcela jednoznačné, tedy podle mého názoru neumožňuje takový restriktivní výklad, jaký byl uveden v předběžné otázce.

25 — Výše uvedený rozsudek Dior a další, bod 47, a rozsudek ze dne 16. listopadu 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Recueil, s. I-10989, bod 55).

26 — Viz poznámku pod čarou 22 výše.

Závěry

61. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Finanzgericht Köln takto:

„Článek 2 odst. 2 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, musí být vykládán v tom smyslu, že možnost, kterou mají na základě tohoto článku členské státy podmínit vrácení DPH zaplacené na vstupu osobami povinnými k dani neusazenými na území Společenství poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími státy, lze uplatnit vůči všem třetím státům, včetně těch, které se jako smluvní strany Všeobecné dohody o obchodu službami mohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v čl. II odst. 1 uvedené dohody."