GENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI, sniegti 2007. gada 15. februārī [1]

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Finanzgericht Köln* (Vācija) lūdz Tiesu interpretēt 2. panta 2. punktu Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (turpmāk tekstā — "Trīspadsmitā direktīva") [2].

2. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai minētais noteikums ir jāinterpretē tā, ka tajā paredzētā iespēja dalībvalstīm padarīt pavienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atmaksāšanu nodokļa maksātajiem, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā, nav attiecināma uz valstīm, kuras kā Vispārējā līguma par pakalpojumu tirdzniecību (angļu valodā — *General Agreement on Trade in Services*, turpmāk tekstā — "*GATS*") līgumslēdzējas puses var atsaukties uz *GATS* II panta 1. punktā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

3. Šāds jautājums ir uzdots tiesvedībā, ko uzsāka Čehijas Republikā reģistrēts uzņēmums *Řízení letového provozu ČR, s. p.* (turpmāk tekstā — "prasītājs") pret *Bundesamt für Finanzen* (Vācijas Federālo nodokļu administrāciju) par to, vai pēdējās atteikums prasītāja lūgumam par PVN, ko tas ir samaksājis Vācijā 2002. gadā par saņemtajiem pakalpojumiem Vācijas teritorijā, atmaksāšanu ir tiesisks.

Atbilstošais tiesiskais regulējums

4. Ar 1994. gada 22. decembra lēmumu [3] Padome Kopienas vārdā jautājumos, kas ir

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — OV L 326, 40. lpp.

3 — Padomes 1994. gada 22. decembra Lēmums 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajas kārtā (no 1986. gada līdz 1994. gadam) panākto nolīgumu slēgšanu Eiropas Kopienas vārdā jautājumos, kas ir tās kompetencē (OV L 336, 1. lpp.).

tās kompetencē, apstiprināja citu starpā Pasaules Tirdzniecības organizācijas dibināšanas līgumu (turpmāk tekstā — "PTO") un tā pielikumus Nr. 1, 2 un 3, kuru starpā 1.B pielikumā ir arī *GATS*.

5. *GATS* II panta ar nosaukumu "Vislielākās labvēlības režīms" 1. punktā ir noteikts šādi:

"Attiecībā uz jebkuru šajā Līgumā ietverto pasākumu katra Dalībvalsts nekavējoties un bez nosacījumiem piešķir attiecībā uz jebkuras citas Dalībvalsts pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem statusu, kas ir ne mazāk labvēlīgs kā tas, ko tā piešķir jebkuras citas valsts līdzīgiem pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem."

6. Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā ir noteikts šādi:

"1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkuram nodokļa maksātajam, kas nav reģistrēts Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas [citi nodokļu maksātāji], vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos, un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

[..]"

7. 1999. gada *Umsatzsteuergesetz* (Vācijas likums par apgrozījuma nodokļiem, turpmāk tekstā — "*UStG*")[4] 18. panta 9. punkta sestajā teikumā ir noteikts:

"Ja uzņēmums nav reģistrēts Kopienas teritorijā, tam priekšnodoklis tiek atmaksāts tikai tad, ja valstī, kurā uzņēmums ir reģistrēts, netiek iekasēts apgrozījuma nodoklis vai līdzvērtīgs nodoklis, vai gadījumā,

4 — *BGBl.* 1999 I, 1270. lpp.

ja šāds nodoklis tiek iekasēts, tas tiek atmaksāts uzņēmumam, kurš ir reģistrēts šīs valsts teritorijā."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8. Prasītājs ir Čehijas uzņēmums, kas sniedz pakalpojumus gaisa navigācijas drošības nozarē gaisa telpā, kas ietver Čehijas Republikas gaisa telpu. Cita starpā tas piedāvā pilotu apmācības lidošanā, kas notiek tikai minētajā teritorijā.

9. Šādas darbības ietvaros tas 2002. gadā izmantoja pilotu apmācības un lidojumu simulācijas kursus, ko Vācijā sniedz Vācijas uzņēmumi, un šiem pakalpojumiem šajā valstī tiek uzlikts PVN. Tā kā tas samaksāja PVN par iepriekš minētajiem pakalpojumiem, prasītājs 2003. gada 7. jūlijā *Bundesamt für Finanzen* iesniedza lūgumu atmaksāt nodokli EUR 29 013,60 apmērā par laika posmu no 2002. gada janvāra līdz decembrim.

10. Ar 2004. gada 12. februāra lēmumu minētā iestāde noraidīja prasītāja lūgumu, to pamatojot, ka abpusējības nosacījums, kas paredzēts *UStG* 18. panta 9. punkta sestajā teikumā, nav izpildīts. Turklāt ar 2004. gada 27. aprīļa lēmumu šī paša pamatojuma dēļ tā noraidīja arī prasītāja iesniegto sūdzību par pirmo lēmumu.

11. Tādējādi 2004. gada 5. maijā prasītājs cēla prasību *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa).

12. Nolēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ir precizēts, ka valsts tiesības neattiecas uz prasītāja Vācijā samaksātā priekšnodokļa atmaksāšanu, piemērojot *UStG* 18. panta 9. punkta sesto teikumu. Iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļa atmaksāšanas atsauces laika posmā Čehijas Republika iekasēja apgrozījuma nodokli, tomēr ne visiem Vācijas uzņēmumiem atmaksājot priekšnodokli.

13. Tomēr iesniedzējtiesa apšauba, ka šis *UStG* 18. panta 9. punkta sestais teikums ir saderīgs ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkta prasībām, kas ir pamatā valsts noteikumam, kurā ir pārņemts tā teksts. Minētā tiesa jautā, vai Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts nav jāinterpretē sašaurināti attiecībā uz PTO dalībvalstīm — *GATS* līgumslēdzējām pusēm atbilstoši vislielākās labvēlības režīma atrunai *GATS*

II panta 1. punktā; citiem vārdiem, vai būtu jāuzskata, ņemot vērā šo pēdējo noteikumu, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā sniegtā iespēja padarīt priekšnodokļa atmaksāšanu atkarīgu no abpusējības esamības, neattiecas uz PTO dalībvalstīm.

14. Iesniedzējtiesa atzīst, ka no 1995. gada 1. janvāra Čehijas Republika un Eiropas Kopiena ir PTO biedri un tādējādi arī *GATS* līgumslēdzējas puses un ka Eiropas Kopienu dalībvalstis atsakās savā starpā piemērot abpusējības nosacījumu, kas ir tāds pats kā Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā noteiktais noteikums. Tādēļ ir neapšaubāmi, ka arī Čehijas Republika, pamatojoties uz *GATS* II panta 1. punktu, varētu pamatoties uz tādu attieksmi, kurā nav ietverta abpusējības prasība [5].

15. Cita starpā iesniedzējtiesa norāda, ka *GATS* ir tikai starptautisko tiesību nolīgums, kas rada tiesības un pienākumus tikai savām dalībvalstīm, un ka *GATS* pārkāpumi ir jāizskata, pamatojoties tikai uz vienošanos, kas noslēgta PTO ietvaros, par normām un procedūru pretrunu atrisināšanai. Tomēr, pēc iesniedzējtiesas domām, tas nenozīmē, ka Eiropas Kopienai un tās iestādēm tie Kopienu tiesību akti, kas ir pieņemti pirms iestāšanās PTO, tostarp arī Trīspadsmitā direktīva, nav jāinterpretē un jāpiemēro atbilstoši *GATS*. Tādas vienošanās kā *GATS*, kas ir noslēgtas saskaņā ar EKL 300. panta 7. punktā norādītajiem nosacījumiem, uz ko tieši atsaucas EKL 133. panta 3. punkts, ir saistošas Kopienas iestādēm un tās dalībvalstīm un veido Kopienu tiesību būtisku daļu.

16. Uzskatot, ka šī strīda risinājums ir atkarīgs no *UStG* 18. panta 9. punkta sestā teikuma saderības ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktu, un šauboties par šī pēdējā noteikuma pareizu interpretāciju, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [..] Trīspadsmitās Direktīvas [..] 2. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka atbilstoši šim pantam dalībvalstīm piešķirtā iespēja atmaksāt PVN ar nosacījumu, ka trešā valsts ir piešķīrusi līdzīgas priekšrocības attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, neattiecas uz valstīm, kas kā [*GATS*] līgumslēdzējas

5 — Pēc iesniedzējtiesas domām, tas izriet arī no tā, ka, kaut arī *GATS* II panta 2. punktā ir skaidri paredzēta iespēja izslēgt no *GATS* II panta 1. punkta piemērošanas jomas pasākumus, kas nav saderīgi ar vislielākās labvēlības režīma atrunu, ar nosacījumu, ka tie ir uzskaitīti atbilstošajā Līguma pielikumā un ka tie atbilst pielikumā paredzētajiem nosacījumiem, tomēr minētajā pielikumā neviena šāda veida atkāpe no Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkta nav paredzēta.

puses var atsaukties uz šajā nolīgumā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu (*GATS* II panta 1. punkts)".

Juridiskā analīze

17. Lietas dalībnieki, proti, Kipras valdība un Polijas valdība, kā arī Komisija, kuri saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu ir iesnieguši rakstveida apsvērumus Tiesai, daļēji atšķirīgu pamatu dēļ piekrīt, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noraidoši [6].

18. Tālāk paskaidroto iemeslu dēļ arī es piekrītu šim viedoklim.

19. Uzskatu par atbilstošu vispirms analizēt argumentus, kurus Komisija plaši ir izklāstījusi savos rakstveida apsvērumos un ar kuriem tā būtībā norāda, ka nevar atzīt trešā valstī reģistrētam uzņēmumam — kāds bija prasītājs faktisko apstākļu rašanās laikā [7] — labvēlīgāku stāvokli nekā tas, kādā ir Kopienā reģistrēti uzņēmumi.

20. Komisija norāda, ka PVN atmaksāšanas režīms valstī nereģistrētiem nodokļa maksātajiem, kas ir piemērojams Kopienā reģistrētiem uzņēmumiem saskaņā ar Direktīvu 79/1072/EEK [8] raksturots ar atbilstības principu — ko Tiesa norādīja savā spriedumā lietā *Debouche* [9] — starp tiesībām uz atmaksāšanu un tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Komisija norāda, ka atbilstoši šim spriedumam saskaņā ar direktīvu par PVN mērķiem, nodokļu maksātajam, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa, bet kuram tādēļ nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu valstī, nav tiesību arī uz citā dalībvalstī samaksātā PVN atmaksāšanu [10].

21. *A fortiori* līdzīga veida risinājums būtu jāpiemēro PVN priekšnodokļa atmaksāšanai trešās valstīs reģistrētiem uzņēmumiem, un

6 — Katrā ziņā Polijas valdība aicina Tiesu ierobežot sava nolēmuma iedarbību laikā gadījumā, ja tā sniedz apstiprinošu atbildi uz prejudiciālo jautājumu.

7 — Kā zināms, Čehijas Republika ir Eiropas Kopienu dalībvalsts tikai no 2004. gada 1. maija.

8 — Padomes 1979. gada 6. decembra astotā direktīva par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

9 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-302/93 (*Recueil*, I-4495. lpp.).

10 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Debouche*, 15. punkts.

tas ir atbilstoši arī Trīspadsmitās direktīvas 3. panta 2. punktam, kurā paredzēts, ka šis Direktīvas 2. panta 1. punktā minēto nodokļu atmaksāšanu nevar piešķirt ar labvēlīgākiem nosacījumiem nekā tie, ko piemēro Kopienas nodokļu maksātājiem. Pēc Komisijas domām, ja trešā valstī reģistrēts uzņēmējs tajā nav PVN maksātājs, tas tajā nevar izmantot tiesības saistībā ar priekšnodokli un tādēļ nevar atsaukties uz tiesībām uz nodokļa atmaksāšanu citās Kopienas dalībvalstīs, kurās, iespējams, PVN tika iepriekš samaksāts. Pretējā gadījumā pret šādu uzņēmēju būtu labvēlīgāka attieksme nekā pret Kopienā reģistrētiem nodokļu maksātājiem.

22. Turklāt Komisija apstiprina, ka "iespēja atskaitīt nodokļu maksātāja valstī priekšnodokli ir Kopienu tiesību "savstarpējības" prasība" un ka "arī citās Kopienas dalībvalstīs reģistrēti uzņēmumi var lūgt tiem piemērot priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmu". No tā rodas "savstarpējība" starp Kopienas dalībvalstīm [11].

23. Pēc Komisijas domām, Vācijas iestāžu atteikums atmaksāt prasītāja lūgto summu nav pretējs *GATS* vislielākās labvēlības režīma atrunai. Šāds atteikums nerada nelabvēlīgāku situāciju prasītājam salīdzinājumā ar Kopienā reģistrētiem uzņēmumiem, bet, tieši pretēji, tas ir saderīgs ar Kopienu PVN sistēmu un vispārējo vienlīdzības principu, jo tas novērš to, ka prasītājam — kas, pēc Komisijas domām, nav nodokļu maksātājs Direktīvas 77/388/EEK [12] izpratnē — tiek radīta labvēlīgāka situācija nekā Kopienā reģistrētiem uzņēmumiem.

24. Man šķiet, ka aplūkojamo Komisijas argumentu iespējamais faktiskais un juridiskais pamatojums — kurš pamatojas uz faktisku pieņēmumu, ka prasītājs lietas faktisko apstākļu laikā tā reģistrācijas valstī nebija maksājamā apgrozījuma nodokļa maksātājs — neietekmē prejudiciālā jautājuma, kas ir uzdots tikai tekstu interpretācijas nolūkā, neatkarīgi no izskatāmo lietu raksturojošiem apstākļiem, būtību.

25. Problēma, ko, šķiet, izvirza minētie argumenti, ir prejudiciālā jautājuma atbilstība tāda nolēmuma nolūkam, kurš ir jāpieņem *Finanzgericht Köln*, un tādējādi tā ir minētā jautājuma pieņemamība.

11 — Komisijas rakstveida apsvērumi, 20. punkts *in fine*.

12 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

26. Gadījumā, ja izrādās, ka norādītajā laika posmā prasītājs nebija apgrozījuma nodokļa maksātājs Čehijas Republikā vai ka tas bija nodokļa maksātājs, bet šajā valstī tam netika piešķirts priekšnodokļa atskaitījums, balstoties uz Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkta interpretāciju atbilstoši *GATS* II panta 1. punktam, Vācijas nodrošinātā atšķirīgā attieksme pret Kopienu uzņēmumiem samaksātā PVN priekšnodokļa atmaksāšanas jautājumā nekādā gadījumā nevar būt prasītājam noderīga un tā nedod tam tiesības uz lūgto nodokļa atmaksāšanu.

27. Man šķiet, ka Komisija, pamatojoties uz spriedumu lietā *Debouche*, precīzi izklāstīja Kopienu tiesisko regulējumu PVN atmaksāšanas jomā nodokļu maksātājiem, kas ir citu Kopienas dalībvalstu rezidenti. Tiesa precizēja saistību, kas pastāv starp tiesībām uz atskaitīšanu uzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī un atmaksāšanas tiesībām citā dalībvalstī, kurā tiek veiktas izmaksas. Tā atzina, ka nodokļu maksātājam, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa un kuram tādēļ nav tiesību uz reģistrācijas dalībvalstī samaksātā priekšnodokļa atmaksāšanu, atbilstoši direktīvas par PVN mērķiem nav tiesību arī uz citā valstī samaksātā PVN atmaksāšanu [13].

28. To pasakot, uzskatu, ka nav apšaubāma iesniedzējtiesas uzdotā prejudiciālā jautājuma pieņemamība no tā atbilstības viedokļa pamata lietas nolūkam.

29. Šajā sakarā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai un valsts tiesām sadarbojoties atbilstoši EKL 234. pantam, tikai valsts tiesai, kas izskata prāvu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpašo raksturu, jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība. Līdz ar to, tā kā uzdotie prejudiciālie jautājumi ir par Kopienu tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jāpieņem nolēmums [14]. Valsts tiesas iesniegto lūgumu var noraidīt tikai tad, ja ir skaidri redzams, ka lūgtajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata prāvas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, vai arī ja problēmai ir teorētisks raksturs, vai ja Tiesas rīcībā nav faktisko un tiesību elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem [15].

13 — Šajā sakarā jāatgādina iepriekš minētais spriedums lietā *Debouche* (15. punkts) un 2000. gada 13. jūlija spriedums lietā C-136/99 *Monte dei Paschi di Siena* (*Recueil*, I-6109. lpp., 23. punkts).

14 — 1995. gada 15. decembra spriedums lietā C-415/93 *Bosman* u.c. (*Recueil*, I-4921. lpp., 59. punkts), 1998. gada 26. novembra spriedums lietā C-7/97 *Bronner* (*Recueil*, I-7791. lpp., 16. punkts) un 2006. gada 23. novembra spriedums lietā C-238/05 *Asnef-Equifax* (Krājums, I-11125. lpp., 15. punkts).

15 — Iepriekš minētie spriedumi lietās *Bosman* u.c., 61. punkts; *Bronner*, 17. punkts, un *Asnef-Equifax*, 17. punkts.

30. Tomēr aplūkojamie Komisijas argumenti nepierāda, ka šajā lietā būtu viena no iepriekš minētām situācijām.

31. Šajā sakarā vispirms jānorāda, ka pieņemtais fakts, uz kuru ir pamatoti šie argumenti, proti, ka lietas faktisko apstākļu laikā prasītājs nebija apgrozījuma nodokļa maksātājs Čehijas Republikā, ir vienkāršs Komisijas apgalvojums, kas neizriet no nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu ietvertās informācijas.

32. Tas neietver precīzu informāciju attiecībā uz Čehijas Republikā spēkā esošo nodokļu sistēmu lietas faktisko apstākļu laikā. Šī nolēmuma 5. lappuses cc) punktā ir norādīts, ka "nodoklis, kura rēķins ir izrakstīts [prasītājam], ir atskaitāms kā priekšnodoklis, tiktāl, ciktāl [prasītājs] pats ir nodokļa parādnieks". Nolēmuma 6. lappusē bbb) punktā ir precizēts, ka "nodokļa atmaksāšanas atsauces laika posmā Čehijas Republikā tika iekasēts apgrozījuma nodoklis, bet tajā laikā tā iekšzemes uzņēmumiem nepiešķīra nekāda veida priekšnodokļa atmaksu"; piebilstot atzinumu, kas šķiet būtisks iesniedzējtiesai, ka Vācijas uzņēmumiem nebija tiesību uz nodokļa atmaksāšanu, kas ir līdzvērtīga Čehijas Republikā samaksātajam priekšnodoklim.

33. No nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nekādā veidā nevar secināt, ka prasītājs lietas faktisko apstākļu laikā nebija apgrozījuma nodokļa maksātājs Čehijas Republikā. Lai gan nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu otrā rindkopa, ko es norādīju iepriekšējā šo secinājumu punktā, liek domāt, ka prasītājs katrā ziņā nevarēja šajā valstī saņemt samaksātā priekšnodokļa atskaitījumu, manuprāt, nevar uzskatīt, ka šāds apstāklis neapstrīdami un acīmredzami izriet no šī nolēmuma.

34. Turklāt, pat ja šāds apstāklis būtu apstiprināts, iesniedzējtiesas uzdotais prejudiciālais jautājums līdz ar to nekļūtu nevajadzīgs pieņemamā nolēmuma mērķiem. Attiecībā uz to ir jāatgādina, ka, ņemot vērā nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu teikto, *Bundesamt für Finanzen* pieņemtais lēmums neatmaksāt nodokli bija pamatots tikai ar savstarpējības neesamību *UStG* 18. panta 9. punkta sestā teikuma izpratnē, un ka iesniedzējtiesa apšauba šāda pamatojuma pareizību, norādot uz šāda noteikuma saderību ar Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktu.

35. Šķiet, ka iesniedzējtiesu interesē uzzināt, vai *Bundesamt für Finanzen* drīkstēja prasītājam norādīt, ka starp Čehijas Republiku un Vāciju nav savstarpējības par katras šīs valsts tiesību uz citā dalībvalstī reģistrētu uzņēmumi samaksātā apgrozījuma priekšnodokļa

atmaksāšanu, atzīšanu, lai gan Vācija šādu tiesību piešķiršanu nepadara atkarīgu no tādas pašas priekšrocības piešķiršanas citās Kopienas dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem.

36. Uzskatu, ka ir lietderīgi precizēt, ņemot vērā, ka šo secinājumu iepriekš 22. punktā minētajos Komisijas apsvērumos pastāv noteikta neskaidrība, ka nav iespējams apgalvot, ka Kopienas direktīvās PVN jomā izstrādātajās normatīvajās sistēmās ir pieņemts, ka Kopienas dalībvalstis attiecina savstarpējības prasību uz to valsts tiesību normu piemērojamību, kuras transponē Kopienu tiesību noteikumus par PVN atmaksāšanu tiem nodokļu maksātājiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī. Tas, ka viena šādas tiesiskas sistēmas sastāvdaļa attiecībā uz nodokļa atmaksāšanu ir konkrēta veida tādu valstu tiesību normu savstarpēja atzīšana, kas reglamentē nodokļa maksātāja noteikšanu un tiesības uz samaksātā priekšnodokļa atmaksāšanu, tomēr nenozīmē, ka dalībvalstis drīkst atsaukties uz savstarpējības nosacījumu, lai piešķirtu minēto priekšrocību. Katras dalībvalsts pienākums ir saskaņot savas valsts tiesības tādā veidā, lai citās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem nodrošinātu, ka atbilstoši Kopienu tiesību normās paredzētiem nosacījumiem to samaksātais PVN priekšnodoklis par darījumiem šīs valsts teritorijā tiks atmaksāts, un tas tiks darīts neatkarīgi no tā, vai citas dalībvalstis faktiski ievēro šo pienākumu.

37. Gadījumā, ja prasītājs attiecīgajā laika posmā ir bijis apgrozījuma nodokļa maksātājs un tam tika piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu savā dibināšanas valstī, apstiprinoša atbilde uz prejudiciālo jautājumu nozīmētu, ka tam ir tiesības uz pieprasīto nodokļa atmaksāšanu saskaņā ar līdzvērtīgiem nosacījumiem, kādus Vācija piemēro attiecībā uz Kopienas uzņēmējiem, kas atrodas tādos pat apstākļos.

38. Savukārt gadījumā, ja prasītājs tajā laikā nav bijis apgrozījuma nodokļa maksātājs vai katrā ziņā tam nav piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu savā dibināšanas valstī, tas, protams, nevarētu saņemt lūgto nodokļa atmaksāšanu, atsaucoties uz Kopienu procedūrām; tomēr apstiprinoša atbilde uz prejudiciālo jautājumu nozīmētu, ka lēmumu atteikt šādu nodokļa atmaksāšanu nevar pamatot ar argumentiem, kurus ir izmantojusi *Bundesamt für Finanzen*.

39. Tātad pat šādā otrajā gadījumā nav izslēgts, ka, lai gan prasītājs nevar saņemt lūgto nodokļa atmaksāšanu, iesniedzējtiesas uzdotais prejudiciālais jautājums tomēr var izrādīties svarīgs minētā strīda atrisināšanai, it īpaši jautājumā par iespējamo *Bundesamt*

für Finanzen lēmuma pamatojumu aizstāšanu [16].

40. Tādējādi uzskatu, ka — ņemot vērā, ka iesniedzējtiesai, ja Tiesa uz prejudiciālo jautājumu atbildēs apstiprinoši, būs jānosaka, vai faktisko apstākļu laikā prasītājs bija apgrozījuma nodokļa maksātājs Čehijas Republikā un tam tajā bija tiesības uz priekšnodokļa atmaksāšanu — Komisijas argumentiem, kurus tikko aplūkojām, ne tikai nav ietekmes uz prejudiciālā jautājuma būtību, bet tie arī nepierāda, ka šis jautājums acīmredzami neatbilstu iesniedzējtiesas pieņemamā nolēmuma mērķiem, un līdz ar to tie arī nepierāda minētā jautājuma nepieņemamību atbilstoši Tiesas judikatūrai par EKL 234. pantu.

41. Attiecībā uz prejudiciālā jautājuma būtību, vispirms uzskatu par nepamatotu Polijas valdības iesniegto argumentu, saskaņā ar kuru *GATS* II panta 1. punkts šajā lietā nav piemērojams un pantā apstiprinātā kārtība ir piemērojama tikai pakalpojumu sniegšanai un nevis veicamajai nodokļu uzlikšanai. Kā pareizi norādīja Komisija savā atbildē uz rakstveida jautājumu, ko procesa laikā Tiesa uzdeva lietas dalībniekiem, *GATS* noteikumi ir piemērojami arī fiskāla rakstura pasākumiem.

42. Šajā sakarā norādu, ka pasākumu, kas ir ietverami *GATS* piemērošanas jomā, definīcija ir ļoti plaša. Saskaņā ar I panta 1. punktu *GATS* "ir spēkā attiecībā uz Dalībvalstu pasākumiem saistībā ar pakalpojumu tirdzniecību" [17], precizējot, ka "Dalībvalstu pasākumi" jāinterpretē saskaņā ar *GATS* I panta 3. punkta a) apakšpunktu kā pasākumi, kurus veic "centrālās, reģionālās vai vietējās valdības un varas institūcijas" un "nevalstiskās organizācijas, pildot saistības, kuras tām deleģējušas centrālās, reģionālās vai vietējās valdības vai varas institūcijas". Turklāt, kā norādīja Komisija, *GATS* XXVIII panta a) punktā ir precizēts, ka šajā līgumā ""pasākums" nozīmē jebkuru Dalībvalsts pasākumu, likumu, noteikumu, procedūru, lēmumu, administratīvu rīcību, vai jebkuru citu tā formu". Visbeidzot, citos *GATS* noteikumos, tādos kā XIV panta d) un e) punktā un XXVIII panta o) punktā, ir ietvertas arī īpašas atsauces uz nodokļu jomu.

16 — Ir lietderīgi uzvērt, ka prasītājs — kā tas izriet no nolēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu — savu *Finanzgericht Köln* iesniegto prasību nav pamatojis ar *GATS* II panta 1. punkta vislielākās labvēlības režīma atrunu, bet šķiet, ka tieši iesniedzējtiesa pēc pašas iniciatīvas uzdevusi aplūkojamo prejudiciālo jautājumu.

17 — Pēc PTO iekšienē nodibinātās Apelācijas iestādes domām, *GATS* I panta 1. punktā izmantotais jēdziens "saistībā ar", kurš nozīmē pasākumus, kas "ir spēkā" attiecībā uz pakalpojumu tirdzniecību, parāda *GATS* autoru vēlmi vienoties par plašāku piemērošanas jomu (1997. gada 25. septembra ziņojums WT/DS27/AB/R, *European Communities — Bananas* (atrodams PTO Interneta vietnē: www.wto.org), 220. punkts).

43. Turklāt man šķiet svarīgi norādīt citu aspektu, kas netika izvirzīts ne nolēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu, ne Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos, un kas attiecas uz "Kopienas priekšrocību" kā sistēmu, kas atkāpjas no *GATS* II panta 1. punkta vislielākās labvēlības režīma atrunas.

44. Papildus īpašiem izņēmumiem, kas paredzēti *GATS* II panta 2. punktā, kuri ir jāparedz šī nolīguma pielikumā, *GATS* paredzēta virkne citu atkāpju no vislielākās labvēlības režīma atrunas, tostarp V pantā — *ratione personae* izņēmums attiecībā uz "Ekonomisko integrāciju".

45. Minētā panta 1. punktā ir precizēts, ka *GATS* "neaizliedz tā Dalībvalstīm kļūt par pakalpojumu tirdzniecības liberalizācijas līguma pusi vai pievienoties šādam līgumam starp divām vai vairākām šāda līguma pusēm", tomēr ar atrunu, ka ir jāievēro noteikti nosacījumi: vajadzīgs "būtisks sektorāls segums" [V panta 1. punkta a) apakšpunkts], jābūt likvidētiem esošiem diskriminējošiem pasākumiem un/vai aizliegtiem jauniem un vēl vairāk diskriminējošiem pasākumiem [V panta 1. punkta b) apakšpunkts], jābūt nodrošinātai tirdzniecībai starp līgumslēdzējām pusēm un attiecībā uz kādu dalībvalsti ārpus līguma nevar palielināt pakalpojumu tirdzniecības barjeru vispārējo līmeni attiecīgajos sektoros vai apakšsektoros, salīdzinājumā ar līmeni, kas ticis piemērots pirms šī Līguma [V panta 4. punkts].

46. Būtībā, ievērojot minētos nosacījumus, V pants neietekmē pasākumus, kas ir pieņemti, pamatojoties uz ekonomiskās integrācijas līgumiem — kuru mērķis parasti ir līgumslēdzējām pusēm ļaut savā starpā sasniegt liberālāku līmeni nekā tas ir starp PTO biedriem — kas pretējā gadījumā nebūtu saderīgi ar II pantā minēto vislielākās labvēlības režīma pienākumu [18].

47. Līdz ar to, ja un ciktāl EK līgums atbilst *GATS* V pantā paredzētajiem nosacījumiem, PTO dalībvalsts, kas nav Kopienas dalībvalsts, nevar, atsaucoties uz *GATS* II panta 1. punktu, pieprasīt, lai pret tās teritorijā reģistrētu pakalpojumu sniedzēju Kopienas dalībvalsts attiektos tāpat, kā tā saskaņā ar Kopienu tiesībām attiecas pret citā Kopienas dalībvalstī reģistrētu pakalpojumu sniedzēju. Šādā gadījumā uz prejudiciālo jautājumu var atbildēt tikai noliedzoši.

48. Pēc visa iepriekš minētā neuzskatu par vajadzīgu šajā prejudiciāla nolēmuma procedūrā pārbaudīt, vai EK līgums faktiski atbilst visiem iepriekš minētajiem nosacījumiem; tā varētu izrādīties diezgan sarežģīta analīze, it

18 — 2000. gada 11. februāra īpašās grupas WT/DS139/R un WT/DS142/R *Canada — Certain Mesures Affecting the Automotive Industry* ziņojums (apskatāms PTO Interneta vietnē: www.wto.org), 10.271. punkts.

īpaši par to, vai attiecībā uz valstīm, kas nav līgumslēdzējas puses, *attiecīgajos sektoros vai apakšsektoros* nav paaugstināts sākotnējās pakalpojumu tirdzniecības barjeras vispārējais līmenis.

49. Pat pieņemot, ka varētu secināt, ka EK līgums neatbilst minētajiem nosacījumiem, un ka līdz ar to prasītāja situācijai teorētiski ir piemērojama Kopienas attieksme, kas pamatojas uz *GATS* II panta 1. punktu, man šķiet acīmredzami, ka, piemērojot Tiesas judikatūru par PTO līgumu sekām Kopienas līmenī, uz prejudiciālo jautājumu var atbildēt tikai noliedzoši.

50. Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, kā to ir darījuši visi rakstveida apsvērumus iesniegušie lietas dalībnieki, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ņemot vērā to īpašības un struktūru, PTO līgumi principā nav to tiesību normu vidū, saistībā ar kurām Tiesai ir jākontrolē Kopienu iestāžu pieņemto tiesību aktu likumība [19]. No otras puses, šo pašu iemeslu dēļ, Tiesa uzskata, ka PTO līgumu noteikumi nevar radīt tādas tiesības privātpersonām, uz kurām tās varētu tieši atsaukties tiesā atbilstoši Kopienu tiesībām [20].

51. Tikai tajā gadījumā, ja Kopiena ir gribējusi izpildīt noteiktu pienākumu, ko tā uzņēmusies PTO ietvaros, vai gadījumā, ja Kopienu tiesību akts tieši atsaucas uz konkrētām PTO līgumu normām, Tiesai ir jākontrolē attiecīgā Kopienu tiesību akta likumība, ņemot vērā PTO noteikumus [21].

52. Norādot, ka šajā lietā Kopiena nav gribējusi izpildīt noteiktu pienākumu, ko tā uzņēmusies PTO ietvaros, un ka Trīspadsmitā direktīva skaidri nenorāda uz precīziem PTO līgumu noteikumiem, Kipras un Polijas valdība uzskata, ka iepriekš šo secinājumu 50. punktā minētā judikatūra nozīmē, ka uz *Finanzgericht Köln* uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

53. Tomēr jāuzsver, ka šajā lietā nebija atsauces uz *GATS* II panta 1. punktu, lai apstrīdētu Trīspadsmitās direktīvas 2. panta

19 — 1999. gada 23. novembra spriedums lietā C-149/96 Portugāle/Padome (*Recueil*, I-8395. lpp., 47. punkts) un 2000. gada 14. decembra spriedums apvienotajās lietās C-300/98 un C-392/98 *Dior* u.c. (*Recueil*, I-11307. lpp., 43. punkts); 2001. gada 2. maija rīkojums lietā C-307/99 *OGT Fruchthandelsgesellschaft* (*Recueil*, I-3159. lpp., 24. punkts) un 2005. gada 1. marta spriedums lietā C-377/02 *Van Parys* (Krājums, I-1465. lpp., 39. punkts).

20 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dior* u.c., 44. punkts, un rīkojums lietā *OGT Fruchthandelsgesellschaft*, 25. punkts.

21 — Iepriekš minētie spriedumi lietās Portugāle/Padome, 49. punkts, un *Van Parys*, 40. punkts.

2. punkta spēkā esamību. Kā pareizi norāda Komisija, prejudiciālais jautājums nav par iespējamo vislielākās labvēlības režīma atrunas, kas paredzēta *GATS*, tiešo iedarbību [22], bet par to, kā saskaņā ar PTO tiesībām interpretēt savstarpējības atrunu priekšnodokļa atmaksāšanas jomā, kas paredzēta Trīspadsmitajā direktīvā [23].

54. Šajā sakarā iesniedzējtiesa pareizi atgādina, ka starptautiskie nolīgumi, piemēram, *GATS*, kas ir noslēgti atbilstoši EK līguma 228. pantā (jaunajā redakcijā — EKL 300. pants) paredzētajiem nosacījumiem, saskaņā ar šī paša panta 7. punktu ir saistoši Kopienu iestādēm un dalībvalstīm.

55. Tomēr, pēc Tiesas domām, Kopienas noslēgto starptautisko līgumu pārākums pār atvasinātām Kopienu tiesībām liktu šīs pēdējās tiesības interpretēt tādā veidā, kas ir pēc iespējas saderīgs ar līgumiem [24].

56. Šādu Tiesas nostāju apstiprina un pastiprina tiesas spriedumi, kuros — atgādinot šo secinājumu 50. punktā norādīto judikatūru — ir atzīts, ka nozarē, kurai ir piemērojams Līgums par ar tirdzniecību saistītām intelektuālā īpašuma tiesībām (turpmāk tekstā — "*TRIPs* līgums"), kas ir PTO dibināšanas līguma pielikums Nr. 1.C un kurā Kopiena ir jau izdevusi tiesību aktus, piemēram, preču zīmju jomā, dalībvalstu tiesām atbilstoši Kopienu tiesībām ir pienākums piemērot valsts tiesības, lai pieņemtu pasākumus šādā nozarē ietverto tiesību aizsardzībai, un to

22 — Tāpat kā Komisija savos rakstveida apsvērumos, es izmantoju jēdzienu "tieša iedarbība" plašā nozīmē, paredzot tajā papildus iedarbībai (vai tiesībām uz to atsaukties) ietvert "aizvietojamību" — proti, starptautiskā līguma, kas ir tiesību un pienākumu avots, noteikumu atbilstību, lai to varētu piemērot konkrētā lietā pretrunā esošās [pretējas] tiesību normas vietā (atvasināto Kopienu tiesību vai valsts tiesību vietā), kas pretējā gadījumā tiktu piemērota — arī "izņēmuma" iedarbībai (vai tiesībām uz to atsaukties), proti, šāda noteikuma kā tiesiskuma kritērija atbilstību, lai novērstu minētās normas iedarbību, to tomēr neaizvietojot. Par būtisku atšķirību starp atsaukšanos uz aizvietojošo normu un atsaukšanos uz izņēmumu attiecībās starp Kopienu direktīvu un dalībvalstu tiesību normu, skat. ģenerāladvokāta Sadžo [*Saggio*] secinājumus apvienotajās lietās no C-240/98 līdz C-244/98 *Océano Grupo Editorial e Salvat Editores*, kurā tika pieņemts spriedums 2000. gada 27. jūnijā (*Recueil*, I-4941. lpp., 37.–39. punkts), un ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] secinājumus lietā C-287/98 *Linster*, kurā spriedums pieņemts 2000. gada 19. septembrī (*Recueil*, I-6917. lpp., 55.–77. punkts).

23 — Katrā ziņā jānorāda, ka Trīspadsmitā direktīva ir pieņemta pirms PTO līgumiem (tie ir noslēgti 1994. gadā), tā nav grozīta. Tāpēc tajā nav skaidras norādes uz minēto līgumu precīziem noteikumiem un Kopienai arī nevarēja būt nolūka ar šo direktīvu izpildīt īpašu pienākumu, ko tā būtu uzņēmusies ar PTO līgumu. Turklāt jāpiebilst, ka direktīvas teksts neļauj uzskatīt, ka, to pieņemot, Kopienai būtu bijis nolūks izpildīt īpašu pienākumu, kurš izriet no 1947. gada Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību (turpmāk tekstā — "*GATT*"), kurš turklāt neietvēra pakalpojumu jomu.

24 — 1996. gada 10. septembra spriedums lietā C-61/94 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-3989. lpp., 52. punkts). Jau 1992. gada 24. novembra spriedumā lietā C-286/90 *Poulsen* un *Diva Navigation* (*Recueil*, I-6019. lpp., 9. un 11. punkts) Tiesa, pamatojoties uz pieņēmumu, ka Kopienas kompetence ir jāīsteno, ievērojot starptautiskās tiesības, apstiprināja, ka Padomes 1986. gada 7. oktobra Regulas (EEK) Nr. 3094/86, ar ko ievieš tehniskus pasākumus zivsaimniecības resursu saglabāšanai (OV L 288, 1. lpp.), 6. pants ir jāinterpretē un tā piemērošanas joma ir jānosaka saskaņā ar atbilstošām starptautisko jūras tiesību normām, starp kurām ir arī Ziemeļatlantijas lašu saudzēšanas konvencijas (OV L 378, 25. lpp.), ko Kopiena noslēdza 1982. gadā, normas. Turklāt 1995. gada 17. oktobra spriedumā lietā C-70/94 *Werner* (*Recueil*, I-3189. lpp., 23. punkts) un lietā C-83/94 *Leifer* u.c. (*Recueil*, I-3231. lpp., 24. punkts) Tiesa atsaucās uz *GATT* XI pantu, to uzskatot par "atbilstošu, lai interpretētu Kopienu tiesisko regulējumu starptautiskās tirdzniecības jomā".

veikt, ciktāl iespējams, ievērojot *TRIPs* līguma 50. panta tekstu un mērķi [25].

57. Līdz ar to atšķirībā no Kipras un Polijas valdības apgalvotā saskaņā ar Tiesas judikatūru PTO līgumu tiešās iedarbības neesamība nenozīmē, ka Kopienu tiesām un valsts tiesām nav pienākuma interpretēt atvasināto Kopienu tiesību normas pēc iespējas saskaņotā veidā ar šajos līgumos ietvertajiem noteikumiem.

58. Tomēr šis pienākums, kā pareizi norādīja Komisija, ir "pēc iespējas" jāierobežo. Tas nozīmē, ka interpretējamai Kopienu normai ir jāsniedz vairākas iespējamās interpretācijas. Savukārt, ja tās nozīme ir neapstrīdama un ir pretrunā starptautiskā līguma augstākā ranga tiesību noteikuma piemērošanas jomai, to nevar interpretēt saskaņā ar šo pēdējo normu, jo tikai to interpretējot *contra legem* — kas nozīmē izraisīt normas spēkā neesamību, — var panākt ar līgumu saderīgu interpretāciju. Šāda Kopienu tiesību normas neitralizēšana attiecībā uz starptautiskā līguma noteikumu tomēr nozīmē, ka pēdējai Kopienu tiesiskajā regulējumā ir kāda tieša iedarbība, vismaz "izņēmuma" [26] iedarbība, bet šajā lietā šādu iedarbību, piemērojot šo secinājumu iepriekš minēto 50. un 51. punktu, atzīt nevar.

59. Tomēr man šķiet, ka Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts neļauj apšaubīt interpretāciju par to, kā tiek noteiktas trešās valstis, attiecībā uz kurām Kopienas dalībvalstis drīkst norādīt savstarpējības nosacījumu, lai atmaksātu nodokļu maksātāja, kas nav reģistrēts Kopienas teritorijā, samaksāto PVN priekšnodokli šī paša panta 1. punkta izpratnē. Aplūkojamais noteikums skaidri un neapstrīdami atsaucas uz visām trešām valstīm bez izņēmumiem.

60. Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts, ņemot vērā tā teksta nepārprotamību, tomēr, manuprāt, neatbalsta prejudiciālajā jautājumā izklāstīto ierobežojušo interpretāciju.

25 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Dior* u.c., 47. punkts, un 2004. gada 16. novembra spriedums lietā C-245/02 *Anheuser-Busch* (Krājums, I-10989. lpp., 55. punkts).

26 — Skat. iepriekš 22. zemsvītras piezīmi.

Secinājumi

61. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Finanzgericht Köln* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

2. panta 2. punkts Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā piešķirtās tiesības dalībvalstīm padarīt nodokļu maksātāju, kas nav reģistrēti Kopienas teritorijā, samaksātā PVN priekšnodokļa atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā var īstenot attiecībā uz jebkuru trešo valsti, ieskaitot tās, kuras kā Vispārējā līguma par pakalpojumu tirdzniecību līgumslēdzējas puses var atsaukties uz vislielākās labvēlības režīma atrunu, kas paredzēta šī līguma II panta 1. punktā.