GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2007 m. vasario 15 d. [1]

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht Köln* (Kiolno finansų teismas) (Vokietija) prašo, kad Teisingumo Teismas išaiškintų 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (toliau – Tryliktoji direktyva) [2] 2 straipsnio 2 dalį.

2. Nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar šią nuostatą reikėtų aiškinti kaip reiškiančią, kad joje valstybėms narėms numatyta galimybė pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) grąžinimą apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, susieti su sąlyga, jog panašias apyvartos mokesčio lengvatas turi teikti ir trečiosios valstybės, netaikoma, kai trečiosios valstybės, būdamos Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis (toliau – GATS) susitariančiosiomis šalimis, gali remtis šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga, įtvirtinta GATS II straipsnio 1 dalyje.

3. Šis klausimas buvo iškeltas nagrinėjant bylą, kurioje Čekijos Respublikoje įsisteigusi įmonė *Řízení Letového Provozu ČR, s. p.* (toliau – ieškovė) pareiškė ieškinį prieš *Bundesamt für Finanzen* (Vokietijos federacinė finansų tarnyba), ginčydama teisėtumą sprendimo, kuriuo *Bundesamt für Finanzen* patvirtino atsisakymą patenkinti ieškovės prašymą grąžinti PVM, 2002 m. Vokietijoje sumokėtą už paslaugas, kurios šiai įmonei buvo suteiktos Vokietijos teritorijoje.

Teisinis pagrindas

4. 1994 m. gruodžio 22 d. Sprendimu [3] Taryba patvirtino Bendrijos vardu jos kom-

1 — Originalo kalba: italų.

2 — OL L 326, p. 40.

3 — Tarybos sprendimas 94/800/EB dėl daugiašalių derybų Urugvajaus raunde (1986–1994) priimtų susitarimų patvirtinimo Europos Bendrijos vardu jos kompetencijai priklausančių klausimų atžvilgiu (OL L 336, p. 1).

petencijai priklausančių klausimų atžvilgiu Pasaulio prekybos organizacijos (toliau – PPO) steigimo sutartį, taip pat šios sutarties 1, 2 ir 3 prieduose esančias sutartis, įskaitant 1 B priede esantį GATS.

5. GATS II straipsnio „Šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga“ 1 dalyje nustatyta:

„Imdamasi bet kokių susitarime numatytų priemonių, kiekviena šalis narė kitos šalies narės teikiamoms paslaugoms ir paslaugų teikėjams nedelsdama ir besąlygiškai taiko ne mažiau palankų režimą kaip tas, kurį ji taiko kiekvienos kitos šalies tapačioms ir panašioms paslaugoms ir paslaugų teikėjams.“

6. Tryliktosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

<...>“

7. 1999 m. Vokietijos apyvartos mokesčių įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 1999*, toliau – *UstG*) [4] 18 straipsnio 9 dalies šeštasis sakinys skamba taip:

„Jei verslininkas nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje, mokestis už pirkimus jam grąžinamas tik tada, jei toje šalyje, kurioje jis yra įsisteigęs, nerenkamas joks apyvartos ar į jį panašus mokestis, o jei renkamas, jis yra

4 — BGBl. 1999 I, p. 1270.

grąžinamas (Vokietijos teritorijoje) įsisteigusiems verslininkams."

Pagrindinė byla ir klausimai, dėl kurių pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

8. Ieškovė – Čekijos įmonė, teikianti paslaugas skrydžių apsaugos srityje Čekijos oro erdvėje. Be to, ieškovė rengia skraidymo mokymus, kurie vykdomi tik Čekijos teritorijoje.

9. 2002 m. vykdydama skraidymo mokymų organizavimo veiklą ji naudojosi Vokietijos įmonių Vokietijoje teikiamomis pratybomis su skraidymo simuliatoriumi ir kitais mokymais. Už šias paslaugas PVM turėjo būti sumokėtas Vokietijoje. Ieškovė už šias paslaugas sumokėjo PVM, o vėliau prašymu, kurį *Bundesamt für Finanzen* gavo 2003 m. liepos 7 d., kreipėsi dėl iš viso 29 013,60 euro už laikotarpį nuo 2002 m. sausio mėn. iki 2002 m. gruodžio mėn. grąžinimo.

10. 2004 m. vasario 12 d. Sprendimu *Bundesamt für Finanzen* atmetė prašymą motyvuodama tuo, kad šiuo atveju nesilaikoma *UStG* 18 straipsnio 9 dalies šeštajame sakinyje numatytos abipusiškumo sąlygos. Be to, 2004 m. balandžio 27 d. Sprendimu *Bundesamt für Finanzen* dėl tų pačių motyvų atmetė ieškovės prieštaravimą dėl pirmojo sprendimo.

11. Todėl 2004 m. gegužės 5 d. ieškovė pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln.*

12. Remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nacionalinė teisė, o būtent *UstG* 18 straipsnio 9 dalies šeštasis sakinys, neleido grąžinti ieškovei Vokietijoje sumokėto mokesčio už pirkimus. Nacionalinis teismas pažymi, kad mokesčio grąžinimui reikšmingu laikotarpiu Čekijos Respublika rinko apyvartos mokestį, tačiau nesuteikė teisės Vokietijos įmonėms susigrąžinti mokesčio už pirkimus.

13. Vis dėlto nacionalinis teismas abejoja, ar, nepaisant to, kad *UstG* 18 straipsnio 9 dalies šeštasis sakinys yra paremtas Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi ir atkartoja jos formuluotę, ši nacionalinės teisės nuostata atitinka minėtą Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalį. Nacionalinis teismas klausia, ar, remiantis šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga, įtvirtinta GATS II straipsnio 1 dalyje, nereikėtų Tryliktosios

direktyvos 2 straipsnio 2 dalies aiškinti siaurai valstybių, kurios yra PPO narės, taigi ir GATS susitariančiosios šalys, atveju. Kitaip tariant, nacionalinis teismas klausia, ar, atsižvelgiant į GATS II straipsnio 1 dalį, Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta galimybė mokesčio už pirkimą grąžinimą sieti su abipusiškumu neturėtų būti netaikoma PPO narių atžvilgiu.

14. Nacionalinis teismas pažymi, kad Čekijos Respublika ir Bendrija yra PPO narės, o tai reiškia, kad nuo 1995 m. sausio 1 d. jos taip pat yra GATS susitariančiosios šalys. Be to, jis nurodo, kad Europos Bendrijos valstybės narės viena kitos atžvilgiu susilaiko nuo abipusiškumo reikalavimo, panašaus į tą, kuris įtvirtintas Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje, taikymo. Atsižvelgiant į tai, negali būti jokių abejonių, kad, remiantis GATS II straipsnio 1 dalimi, Čekijos Respublika gali tikėtis tokio požiūrio, pagal kurį nėra keliama abipusiškumo sąlyga [5].

15. Nacionalinis teismas taip pat nurodo, kad GATS yra susitarimas, kurį reglamentuoja tik tarptautinė teisė ir kuris nustato teises ir pareigas tik jo nariams, o GATS pažeidimai paprastai nustatomi pagal PPO sudarytą susitarimą dėl ginčų sprendimą reguliuojančių taisyklių ir tvarkos. Tačiau, nacionalinio teismo nuomone, tai nereiškia, kad Europos Bendrija ir jos institucijos neprivalo antrinės Bendrijos teisės aktų, priimtų dar prieš įstojant į PPO, įskaitant Tryliktąją direktyvą, aiškinti ir taikyti, atsižvelgiant į GATS. Iš tikrųjų pagal EB 300 straipsnio 7 dalį, kurią tiesiogiai nurodo EB 133 straipsnio 3 dalis, tokie susitarimai kaip GATS, kurie yra sudaryti pagal pirmąją iš šių nuostatų, yra privalomi Bendrijos institucijoms ir valstybėms narėms ir sudaro Bendrijos teisės sistemos dalį.

16. Manydamas, kad jo nagrinėjamo ginčo sprendimas priklauso nuo to, ar *UstG* 18 straipsnio 9 dalies šeštasis sakinys atitinka Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalį, ir abejodamas, kaip reikėtų teisingai aiškinti pastarąją nuostatą, nacionalinis teismas sustabdė bylą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pateikdamas šį klausimą:

„Ar <...> Tryliktosios <...> direktyvos <...> 2 straipsnio 2 dalis siaurąja prasme aiškintina taip, jog ja valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti, kad trečiosioms valstybėms pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos

5 — Nacionalinio teismo teigimu, ši išvada taip pat darytina remiantis tuo, kad nors GATS II straipsnio 2 dalyje yra tiesiogiai numatyta galimybė GATS II straipsnio 1 dalies netaikyti priemonėms, neatitinkančioms šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlygos, jeigu tokios priemonės yra išvardytos atitinkamame GATS priede ir jeigu laikomasi šiame priede įtvirtintų kriterijų, vis dėlto šiame priede nėra jokių tokio pobūdžio išlygų, susijusių su Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi.

mokesčių srityje, ir ji netaikoma tokioms valstybėms, kurios kaip Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis (GATS) susitariančiosios šalys gali remtis jame numatyta didžiausio palankumo sąlyga (GATS II straipsnio 1 dalis)?"

Teisinis vertinimas

17. Visos šalys, kurios Teisingumo Teismui pateikė rašytines pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį, t. y. Kipro ir Lenkijos vyriausybės, taip pat Komisija, nors remiasi iš dalies skirtingomis priežastimis, vis dėlto laikosi nuomonės, kad į prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai [6].

18. Dėl priežasčių, kurias pateiksiu toliau, aš laikausi lygiai tokios pačios nuomonės.

19. Manyčiau, kad reikia pradėti nuo argumentų, kuriuos išsamiau savo pastabose išdėstė Komisija, vertinimo. Iš esmės Komisija tvirtina, kad reikėtų vengti trečiojoje valstybėje įsisteigusiam ūkio subjektui (o šį statusą ieškovė turėjo bylai reikšmingu laikotarpiu [7]) taikyti palankesnį režimą nei Bendrijoje įsisteigusiems ūkio subjektams.

20. Komisija nurodo, kad PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, sistema, kuri pagal Direktyvą 79/1072/EEB [8] yra taikoma Bendrijoje įsisteigusiems ūkio subjektams, pasižymi esminiu teisės susigrąžinti mokestį už pirkimus ir teisės šį mokestį atskaityti tarpusavio ryšiu, į kurį Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį sprendime *Debouche* [9]. Komisija pažymi, kad, remiantis sprendimu *Debouche* ir atsižvelgiant į PVM direktyvų sistemos tikslą, apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio ir kuris dėl šios priežasties neturi teisės atskaityti šalyje sumokėto mokesčio už pirkimus, taip pat neturi teisės susigrąžinti kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM [10].

21. Tai reiškia, kad lygiai toks pats požiūris turėtų būti taikytinas, *a fortiori*, grąžinant PVM už pirkimus ūkio subjektams, įsistei-

6 — Bet kuriuo atveju, jeigu Teisingumo Teismo atsakymas į klausimą būtų teigiamas, Lenkijos vyriausybė prašo apriboti tokio sprendimo poveikį laike.

7 — Kaip žinoma, Čekijos Respublika įstojo į Europos Bendriją tik 2004 m. gegužės 1 dieną.

8 — 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarkos (OL L 331, p. 11).

9 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas (C-302/93, Rink. p. I-4495).

10 — Minėto sprendimo *Debouche* 15 punktas.

gusiems trečiosiose šalyse, tuo labiau kad pagal Tryliktosios direktyvos 3 straipsnio 2 dalį mokestis negali būti grąžinamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį palankesnėmis sąlygomis nei Bendrijos apmokestinamiesiems asmenims. Taigi, Komisijos teigimu, jeigu trečiojoje valstybėje įsisteigęs ūkio subjektas šioje valstybėje neprivalo mokėti PVM, jis negali šioje valstybėje reikalauti teisių, susijusių su mokesčiu už pirkimus; vadinasi, jis lygiai taip pat turėtų negalėti reikalauti teisės susigrąžinti mokestį iš Bendrijos valstybių narių, kuriose jis galbūt sumokėjo PVM už pirkimus. Priešingas požiūris reikštų, kad šiam ūkio subjektui suteikiamos palankesnės sąlygos nei Bendrijoje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.

22. Komisija taip pat tvirtina, kad „galimybė atskaityti mokestį už pirkimus, kurį ūkio subjektas, kaip apmokestinamasis asmuo, moka savo kilmės šalyje, sudaro „abipusiškumo reikalavimą“ pagal Bendrijos teisę“ ir kad „kitose Bendrijos valstybėse narėse įsisteigusios įmonės taip pat naudojasi mokesčio už pirkimus atskaitos mechanizmo teikiamais privalumais“. Tai leidžia kalbėti apie „abipusiškumą“ tarp Bendrijos valstybių narių [11].

23. Komisijos nuomone, Vokietijos valdžios institucijų atsisakymas leisti ieškovei susigrąžinti reikalaujamą mokestį nėra nesuderinamas su šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga, numatyta GATS. Dėl tokio atsisakymo ieškovė neatsiduria mažiau palankioje padėtyje, palyginti su Bendrijoje įsisteigusiomis įmonėmis. Atvirkščiai, faktiškai toks atsisakymas atitinka Bendrijos PVM sistemą ir bendrąjį lygybės principą, nes leidžia išvengti to, kad ieškovė (kuri, Komisijos teigimu, nėra apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvą 77/388/EEB [12]) atsidurtų palankesnėje padėtyje nei Bendrijoje įsisteigusios įmonės.

24. Aš manau, kad klausimas, ar šie Komisijos argumentai (kurie paremti faktinio pobūdžio prielaida, jog bylai reikšmingu laikotarpiu ieškovė savo įsisteigimo valstybėje neprivalėjo mokėti apyvartos mokesčio) iš tikrųjų yra faktiškai ir teisiškai pagrįsti, neturi nieko bendra su prejudicinio klausimo esme, nes pastarasis klausimas yra susijęs tik su teisės aktų aiškinimu, ir todėl konkrečios bylos aplinkybės nėra svarbios.

25. Jeigu Komisijos argumentai ir iškelia kokią problemą, tai tik dėl to, ar prejudicinis klausimas yra svarbus tam sprendimui, kurį turės priimti *Finanzgericht Köln*, taigi tik dėl paties klausimo priimtinumo.

11 — Komisijos pastabų 20 punkto paskutinis sakinys.

12 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

26. Iš tiesų, jeigu paaiškėtų, kad bylai reikšmingu laikotarpiu ieškovė Čekijos Respublikoje neprivalėjo mokėti apyvartos mokesčio arba, nors ir privalėjo mokėti šį mokestį, neturėjo teisės šioje valstybėje atskaityti mokesčio už pirkimus, jos reikalavimas (pagrįstas tokiu Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalies aiškinimu, kuris atitiktų GATS II straipsnio 1 dalį) taikyti jai lygiai tokį patį požiūrį PVM už pirkimus grąžinimo atveju, kokį Vokietija taiko Bendrijos įmonėms, bet kuriuo atveju negalėtų ieškovei būti naudingas, kalbant apie teisės susigrąžinti reikalaujamą mokestį išsikovojimą.

27. Mano nuomone, remdamasi sprendimu *Debouche*, Komisija visiškai teisingai išaiškino Bendrijos teisės aktus dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems kitoje Bendrijos valstybėje narėje. Sprendime *Debouche* Teisingumo Teismas paaiškino santykį tarp teisės atskaityti mokestį įsisteigimo valstybėje narėje ir teisės susigrąžinti mokestį kitoje valstybėje narėje, kurioje buvo patirtos išlaidos. Iš esmės Teisingumo Teismas konstatavo, kad, atsižvelgiant į PVM direktyvų tikslą, apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio ir kuris dėl šios priežasties neturi teisės įsisteigimo valstybėje narėje atskaityti mokesčio už pirkimus, taip pat neturi teisės susigrąžinti kitoje valstybėje narėje sumokėto PVM [13].

28. Tą konstatavęs aš vis dėlto manau, kad neturėtų būti rimtų abejonių dėl klausimo, dėl kurio nacionalinis teismas pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, priimtinumo, kalbant apie šio klausimo svarbą būsimajam nacionalinio teismo sprendimui.

29. Šiuo atžvilgiu norėčiau atkreipti dėmesį, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal EB 234 straipsnį vien tik nacionalinis teismas, kuriam buvo patikėta spręsti ginčą ir kuris turi prisiimti atsakomybę už paskesnį teisminį sprendimą, gali, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes, nuspręsti tiek dėl to, ar jo sprendimui priimti reikia prejudicinio sprendimo, tiek dėl klausimų, kuriuos jis pateikia Teisingumo Teismui, svarbos. Dėl šios priežasties jeigu klausimai, kuriuos pateikė nacionalinis teismas, yra susiję su Bendrijos teisės aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės privalo priimti sprendimą [14]. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą galima atmesti, tik kai yra pakankamai akivaizdu, kad prašymas išaiškinti Bendrijos teisę niekaip nėra susijęs su pagrindinės bylos faktais ar objektu, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ar teisinės aplinkybės, jam būtinos norint pateikti naudingą atsakymą į jam pateiktus klausimus [15].

13 — Šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo *Debouche* 15 punktą; 2000 m. liepos 13 d. Sprendimą *Monte dei Paschi di Siena* (C-136/99, Rink. p. I-6109, 23 punktas).

14 — 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Bosman ir kt.* (C-415/93, Rink. p. I-4921, 59 punktas); 1998 m. lapkričio 26 d. Sprendimas *Bronner* (C-7/97, Rink. p. I-7791, 16 punktas) ir 2006 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Asnef-Equifax* (C-238/05, Rink. p. I-11125, 15 punktas).

15 — Minėtų sprendimų *Bosman ir kt.* 61 punktas; *Bronner* 17 punktas ir *Asnef-Equifax* 17 punktas.

30. Akivaizdu, kad ką tik išnagrinėti Komisijos argumentai šioje byloje neparodo esant nė vienos iš minėtų situacijų.

31. Šiuo atžvilgiu norėčiau atkreipti dėmesį, kad visų pirma faktinę prielaidą, kuria paremti šie argumentai, t. y. kad bylai reikšmingu laikotarpiu ieškovė Čekijos Respublikoje neprivalėjo mokėti apyvartos mokesčio, nurodo tik Komisija, o prašyme priimti prejudicinį sprendimą tokių duomenų nepateikta.

32. Šiame prašyme nėra jokios konkrečios informacijos apie bylai reikšmingu laikotarpiu Čekijos Respublikoje galiojusią mokesčių sistemą. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą 5 puslapio cc punkte teigiama, kad „ieškovei apskaičiuoti mokesčiai taip pat yra atskaitytini kaip mokestis už pirkimus <...> nes pati ieškovė privalėjo mokėti mokesčius". Toliau, 6 puslapio bbb punkte, – kad „(mokesčio) grąžinimui reikšmingu laikotarpiu Čekijos Respublika rinko apyvartos mokestį; vis dėlto tuo laikotarpiu ji nesuteikė nacionalinėms įmonėms teisės į jokį mokesčio už pirkimus grąžinimą". Be to, nacionalinis teismas nurodo dar vieną, jo nuomone, esminę aplinkybę — kad Vokietijos įmonės neturi teisės į lygiavertį Čekijos Respublikoje sumokėto mokesčio už pirkimus grąžinimą.

33. Taigi visiškai akivaizdu, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta, jog bylai reikšmingu laikotarpiu ieškovė Čekijos Respublikoje neprivalėjo mokėti apyvartos mokesčio. Panašu, kad antroji prašymo priimti prejudicinį sprendimą ištrauka, kurią aš citavau 32 punkte, leidžia spėti, jog ieškovė bet kuriuo atveju negalėjo šioje valstybėje pasinaudoti mokesčio už pirkimus atskaita, tačiau aš nemanau, jog ši aplinkybė vienareikšmiškai, taigi akivaizdžiai, išplaukia iš pačios nutarties.

34. Be to, netgi jeigu ši aplinkybė būtų patvirtinta, tai visiškai nereiškia, kad nacionalinio teismo pateiktas klausimas būtinai prarastų savo reikšmę būsimam šio teismo sprendimui priimti. Šiuo atžvilgiu būtų naudinga atkreipti dėmesį, kad, remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą apibūdintomis faktinėmis aplinkybėmis, *Bundesamt für Finanzen* sprendimas atsisakyti leisti susigrąžinti mokestį yra pagrįstas vien tik *UStG* 18 straipsnio 9 dalies šeštajame sakinyje reikalaujamo abipusiškumo trūkumu; nacionalinis teismas, abejodamas dėl šios nuostatos atitikties Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 daliai, klausia, ar šie pagrindai yra teisėti.

35. Taigi atrodo, kad nacionalinis teismas siekia išsiaiškinti, ar *Bundesamt für Finanzen* galėjo ieškovės nenaudai remtis abipusiškumo tarp Čekijos Respublikos ir Vokietijos trūkumu (kalbant apie tai, ar šios valstybės pripažįsta teisę susigrąžinti PVM, kurį vie-

noje valstybėje įsisteigę ūkio subjektai sumokėjo kitoje valstybėje), nors Vokietija nereikalauja abipusiškumo, teikdama tokią lengvatą kitose Bendrijos valstybėse narėse įsisteigusiems ūkio subjektams.

36. Manau, kad, atsižvelgiant į tam tikrą Komisijos pastabų dviprasmiškumą, kurį aš nurodžiau 22 punkte, būtų tikslinga paaiškinti, jog jokiu būdu negalima teigti, kad Bendrijos PVM direktyvomis nustatyta sistema leidžia Bendrijos valstybėms narėms taikyti vidaus taisykles, kuriomis perkeltos Bendrijos nuostatos dėl PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kitų valstybių narių rezidentams, tik laikantis abipusiškumo sąlygos. Tai, kad, kalbant apie šį grąžinimą, tokia teisės aktų nustatyta sistema apima tam tikrą abipusį nacionalinių nuostatų, reglamentuojančių prievolę mokėti mokestį ir teisę atskaityti mokestį už pirkimus, pripažinimą, iš tiesų visiškai nereiškia, jog valstybėms narėms leidžiama reikalauti abipusiškumo prieš suteikiant atitinkamą lengvatą. Reikalaujama, kad kiekviena valstybė narė taip suderintų savo nacionalinę teisę, kad, laikantis Bendrijos teisės aktuose nustatytų sąlygų, kitose valstybėse narėse įsisteigusiems ūkio subjektams būtų leidžiama susigrąžinti PVM už pirkimus, kuriuos šie subjektai sumoka už šios valstybės teritorijoje įvykdytas operacijas, ir nepaisant to, ar šios pareigos laikosi kitos valstybės narės.

37. Jeigu per aptariamą laikotarpį ieškovė privalėjo mokėti apyvartos mokestį ir savo įsisteigimo valstybėje pasinaudojo mokesčio už pirkimus atskaita, teigiamas atsakymas į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, reikštų, kad, kaip ir tvirtina ieškovė, ji turėjo teisę susigrąžinti mokestį lygiai taip pat, kaip analogiškomis aplinkybėmis Vokietijoje mokestį susigrąžinti būtų leidžiama Bendrijos ūkio subjektui.

38. Kita vertus, jeigu per aptariamą laikotarpį ieškovė neprivalėjo mokėti apyvartos mokesčio arba bet kuriuo atveju jeigu savo įsisteigimo valstybėje nepasinaudojo mokesčio už pirkimus atskaita, ji, be jokios abejonės, negalėtų susigrąžinti reikalaujamo mokesčio, remdamasi Bendrijos režimu. Vis dėlto teigiamas atsakymas į prejudicinį klausimą reikštų, kad negalima atsisakyti leisti susigrąžinti mokestį, remiantis tokiais motyvais, kuriuos nurodė *Bundesamt für Finanzen.*

39. Taigi netgi šiuo antruoju atveju negalima atmesti galimybės, kad net jeigu ieškovei negali būti leista susigrąžinti mokesčio taip, kaip ji reikalauja, nacionalinio teismo pateiktas klausimas vis tiek gali būti svarbus sprendžiant šiam teismui patikėtą ginčą, ypač

turint omenyje galimas *Bundesamt für Finanzen* sprendimo motyvų variacijas [16].

40. Jeigu Teisingumo Teismo atsakymas į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, būtų teigiamas, būtent nacionalinis teismas turėtų nustatyti, ar bylai reikšmingu laikotarpiu ieškovė privalėjo mokėti apyvartos mokestį Čekijos Respublikoje ir ar turėjo teisę šioje valstybėje atskaityti mokestį už pirkimus. Todėl aš manau, kad Komisijos argumentai, kuriuos aš ką tik išnagrinėjau, ne tik neturi nieko bendra su pateikto klausimo esme, tačiau taip pat jais neparodoma, kad klausimas yra akivaizdžiai nereikalingas nacionalinio teismo sprendimui priimti arba kad atitinkamai pagal Teisingumo Teismo praktiką dėl EB 234 straipsnio šis klausimas yra nepriimtinas.

41. Pereidamas prie prejudicinio klausimo esmės visų pirma manau, kad nepagrįstas yra Lenkijos vyriausybės tvirtinimas, jog GATS II straipsnio 1 dalis nėra aktuali nagrinėjamai bylai, nes šioje nuostatoje įtvirtinta taisyklė taikoma tik paslaugų teikimui, o ne jų mokestiniam režimui. Kaip Komisija teisingai pažymi savo atsakyme į klausimą raštu, kurį procedūros metu dėl šio aspekto Teisingumo Teismas pateikė šalims, mokestinio pobūdžio priemonės nėra atleistos nuo GATS taisyklių taikymo.

42. Šiuo atžvilgiu norėčiau atkreipti dėmesį, kad priemonės, kurios patenka į GATS taikymo apimtį, apibrėžiamos labai plačiai. Pagal GATS I straipsnio 1 dalį šis susitarimas „skirtas šalių narių taikomoms priemonėms, kurios turi įtakos prekybai paslaugomis“ [17], o pagal GATS I straipsnio 3 dalies a punktą „šalių narių taikomos priemonės“ turi būti suprantamos kaip priemonės, kurių imasi „šalies, regioninė ar vietos valdžia ir jos institucijos“ ir „nevyriausybinės organizacijos, veikdamos pagal šalies, regioninės ar vietos valdžios arba jos institucijų joms suteiktus įgaliojimus“. Be to, kaip pažymėjo Komisija, GATS XXVIII straipsnio a punktas nustato, kad pačiame šiame susitarime „priemonė“ – bet kokia šalies narės taikoma priemonė: įstatymas, kitas teisės norminis aktas, taisyklė, tvarka, sprendimas, administracinis veiksmas ar kita“. Galiausiai specialios nuorodos į mokestinius klausimus yra įtvirtintos kitose GATS nuostatose, pavyzdžiui, XIV straipsnio d ir e punktuose ir XXVIII straipsnio o punkte.

16 — Taip pat verta pabrėžti, kad, kaip akivaizdu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ieškovė savo ieškinio *Finanzgericht Köln* negrindžia šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga pagal GATS II straipsnio 1 dalį; iš tikrųjų atrodo, kad prejudicinį klausimą nacionalinis teismas iškėlė savo iniciatyva.

17 — Remiantis PPO Apeliacine institucija, žodis „įtakos“ GATS I straipsnio 1 dalyje, apibūdinantis priemones, turinčias „įtakos“ prekybai paslaugomis, atspindi autorių ketinimus suteikti GATS plačią apimtį (1997 m. rugsėjo 25 d. Ataskaitos WT/DS27/AB/R „Europos Bendrijos – Bananai“ (ją galima rasti PPO interneteniame puslapyje adresu www.wto.org) 220 punktas).

43. Taip pat turėčiau paminėti kitą aspektą, kuris nebuvo iškeltas nei prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nei Teisingumo Teismui pateiktose pastabose ir kuris yra susijęs su vadinamąja „Bendrijos preferencija“, t. y. nuostata, nukrypstančia nuo GATS II straipsnio 1 dalyje įtvirtintos šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlygos.

44. Iš tiesų, be specialių išimčių, kurios yra nustatytos GATS II straipsnio 2 dalyje ir kurios turi būti apibrėžtos atitinkamuose paties susitarimo prieduose, GATS numato kelias kitas nukrypti leidžiančias nuostatas nuo šaliai taikomo didžiausio palankumo režimo, įskaitant nuostatą, tarp kurių yra *ratione personae*, numatyta V straipsnyje „Ekonominė integracija“.

45. V straipsnio 1 dalis nustato, kad GATS „nedraudžia nė vienai šaliai narei būti sutarties dėl prekybos paslaugomis tarp šalių liberalizavimo šalimi ar prisijungti prie tokios sutarties“, jeigu laikomasi tam tikrų sąlygų: sutartis „taikoma esminei sektorių daliai“ (V straipsnio 1 dalies a punktas); sutartis nutraukia diskriminacines priemones ir uždraudžia naujas diskriminacines priemones ar didesnį jų kiekį (V straipsnio 1 dalies b punktas); sutartis palengvina prekybą tarp sutartį sudariusių šalių ir jokiai šaliai narei, kuri nėra tos sutarties šalis, nesudaro daugiau prekybos paslaugomis atitinkamuose sektoriuose ar subsektoriuose apribojimų, negu jų buvo iki tokios sutarties (V straipsnio 4 dalis).

46. Iš esmės, jeigu laikomasi minėtų sąlygų, V straipsnis neturi įtakos šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlygos priemonėms, priimtoms pagal ekonominės integracijos susitarimus (kurie yra paprastai skirti susitariančioms šalims sudaryti sąlygas pasiekti didesnį liberalizavimo laipsnį nei tas, kurį yra pasiekusios PPO narės), kurie priešingu atveju būtų nesuderinami su pareiga suteikti šaliai didžiausio palankumo režimą pagal II straipsnį [18].

47. Atsižvelgiant į tai, jeigu EB sutartis atitinka GATS V straipsnyje įtvirtintas sąlygas ir tiek, kiek ši sutartis jas atitinka, valstybė, kuri yra PPO narė, tačiau nėra Bendrijos narė, negali, remdamasi GATS II straipsnio 1 dalimi, reikalauti, kad jos teritorijoje įsisteigusiam paslaugų teikėjui Bendrijos valstybė narė taikytų tą patį režimą, kurį pagal Bendrijos teisę ji taiko kitoje Bendrijos valstybėje narėje įsisteigusiam paslaugų teikėjui. Tokiomis aplinkybėmis į prejudicinį klausimą neišvengiamai reikėtų atsakyti neigiamai.

48. Tą konstatavęs vis dėlto aš nemanau, kad nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikėtų vertinti, ar EB sutartis iš tiesų atitinka visas pirmiau minėtas sąlygas. Tiesą sakant, toks vertinimas gali pasirodyti gana sudėtingas, ypač kalbant apie sąlygą,

18 — 2000 m. vasario 11 d. Kolegijos ataskaitos WT/DS139/R ir WT/DS142/R „Kanada – Tam tikros priemonės, darančios poveikį automobilių pramonei“ (ją galima rasti PPO interneto puslapyje adresu www.wto.org) 10.271 punktas.

kad jokiai šaliai narei, kuri nėra tos sutarties šalis, neturi būti sudaryta daugiau prekybos paslaugomis *atitinkamuose sektoriuose ar subsektoriuose* apribojimų, negu jų buvo iki tokios sutarties.

49. Faktiškai man yra visiškai akivaizdu, kad netgi darant prielaidą, jog yra įmanoma konstatuoti, kad EB sutartis neatitinka šių sąlygų, ir kad dėl šios priežasties pagal GATS II straipsnio 1 dalį ieškovė teoriškai turi teisę į Bendrijos režimą, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką dėl PPO susitarimų poveikio Bendrijos vidiniame lygmenyje į prejudicinį klausimą turi būti atsakyta neigiamai.

50. Šiuo atžvilgiu, visų pirma, būtina atkreipti dėmesį (ką padarė visos pastabas pateikusios šalys), kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką dėl savo pobūdžio ir struktūros PPO susitarimai iš esmės nėra priskirtini taisyklėms, į kurias atsižvelgdamas Teisingumo Teismas peržiūri Bendrijos institucijų priimtų priemonių teisėtumą [19]. Be to, dėl tų pačių priežasčių Teisingumo Teismas laikosi nuomonės, kad PPO susitarimai nesukuria teisių, kuriomis privatūs asmenys galėtų tiesiogiai remtis teismuose pagal Bendrijos teisę [20].

51. Teisingumo Teismas turi peržiūrėti atitinkamos Bendrijos priemonės teisėtumą, atsižvelgdamas į PPO taisykles, tik tada, kai Bendrija ketino įgyvendinti konkretų PPO rėmuose prisiimtą įsipareigojimą arba kai Bendrijos priemonė tiesiogiai nurodo konkrečias PPO susitarimų nuostatas [21].

52. Kipro ir Lenkijos vyriausybės atkreipia dėmesį, kad nagrinėjamu atveju Bendrija neketino įgyvendinti konkretaus PPO rėmuose prisiimto įsipareigojimo, o Tryliktoji direktyva tiesiogiai nenurodo konkrečių PPO susitarimų nuostatų, ir laikosi nuomonės, kad 50 punkte nurodyta teismų praktika leidžia teigti, jog į *Finanzgericht Köln* pateiktą klausimą reikėtų atsakyti neigiamai.

53. Tačiau reikėtų pabrėžti, kad nagrinėjamu atveju GATS II straipsnio 1 dalimi nėra remiamasi, ginčijant Tryliktosios direktyvos

19 — 1999 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Portugalija prieš Tarybą* (C-149/96, Rink. p. I-8395, 47 punktas); 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Dior ir kt.* (sujungtos bylos C-300/98 ir C-392/98, Rink. p. I-11307, 43 punktas); 2001 m. gegužės 2 d. Nutartis *OGT Fruchthandelsgesellschaft* (C-307/99, Rink. p. I-3159, 24 punktas) ir 2005 m. kovo 1 d. Sprendimas *Van Parys* (C-377/02, Rink. p. I-1465, 39 punktas).

20 — Minėtų sprendimo *Dior ir kt.* 44 punktas ir nutarties *OGT Fruchthandelsgesellschaft* 25 punktas.

21 — Minėtų sprendimų *Portugalija prieš Tarybą* 49 punktas ir *Van Parys* 40 punktas.

2 straipsnio 2 dalį. Kaip teisingai nurodo Komisija, klausimas, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, yra susijęs ne su galimu šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlygos, įtvirtintos GATS, tiesioginiu poveikiu [22], o su Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos abipusiškumo sąlygos aiškinimu pagal PPO teisę, kai kalbama apie mokesčio už pirkimus grąžinimą [23].

54. Šiuo atžvilgiu nacionalinis teismas teisingai atkreipia dėmesį, kad tarptautiniai susitarimai, kurie, kaip GATS, yra sudaryti laikantis EB sutarties 228 straipsnio (dabar – EB 300 straipsnis) sąlygų, pagal EB 300 straipsnio 7 dalį yra privalomi Bendrijos institucijoms ir valstybėms narėms.

55. Teisingumo Teismo nuomone, Bendrijos sudarytų tarptautinių susitarimų viršenybė prieš antrinių Bendrijos teisės aktų nuostatas reiškia, kad šios nuostatos turi būti aiškinamos kuo labiau atsižvelgiant į šiuos susitarimus [24].

56. Šį Teisingumo Teismo požiūrį patvirtina ir įtvirtina sprendimai, kuriuose, cituodamas teismo praktiką, kurią aš nurodžiau 50 punkte, Teisingumo Teismas nustatė, kad srityje, kurioje taikomas Su prekyba susijusių intelektinės nuosavybės teisių aspektų susitarimas (PPO sutarties 1C priedas; toliau – TRIPs) ir kurioje Bendrija jau yra priėmusi teisės aktus; pavyzdžiui, prekių ženklų sektoriuje, Bendrijos teisė reikalauja, kad, paprašytos taikyti nacionalines normas ir imtis laikinųjų priemonių su šiuo sektoriumi susijusioms teisės apsaugoti, valstybių narių teisminės valdžios institucijos tą darytų kuo

22 — Kaip ir Komisija savo pastabose, terminą „tiesioginis poveikis" aš vartoju plačiąja prasme, kaip apimantį ne tik „substitucijos" poveikį (arba galimybę remtis teisme), t. y. galimybę tarptautinės sutarties nuostatą, esančią teisių ir pareigų šaltiniu, konkrečioje byloje taikyti vietoj jai prieštaraujančios (Bendrijos antrinės teisės ar nacionalinės teisės) taisyklės, kuri būtų taikoma priešingu atveju, bet taip pat ir „pašalinimo" poveikį (arba galimybę remtis teisme), t. y. galimybę, kad tarptautinės sutarties nuostata, kaip teisėtumo kriterijus, neleistų tokiai jai prieštaraujančiai nuostatai veikti, bet faktiškai jos nepakeistų. Dėl konceptualaus skirtumo tarp galimybės remtis substitucija ir galimybės remtis pašalinimu, nors ir Bendrijos direktyvų ir valstybių narių nacionalinės teisės santykių kontekste, noréčiau nurodyti generalinio advokato A. Saggio išvados bylose *Océano Grupo Editorial ir Salvat Editores* (2000 m. birželio 27 d. Sprendimas, C-240/98–C-244/98, Rink. p. I-4941) 37–39 punktus ir generalinio advokato P. Léger išvados byloje *Linster* (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas, C-287/98, Rink. p. I-6917) 55–77 punktus.

23 — Vis dėlto aš noréčiau atkreipti dėmesį, kad Tryliktoji direktyva buvo priimta anksčiau nei PPO susitarimai (kurie buvo sudaryti 1994 m.) ir niekada nebuvo keista, todėl ji tiesiogiai nenurodo konkrečių PPO susitarimų nuostatų, o Bendrija negalėjo ketinti šia direktyva įgyvendinti konkretaus įsipareigojimo, prisiimto pagal PPO susitarimus. Taip pat noréčiau pridurti, kad direktyvos tekstas nepatvirtina ir išvados, jog ją priimdama Bendrija ketino įgyvendinti konkretų įsipareigojimą, prisiimtą pagal 1947 m. Bendrąjį susitarimą dėl muitų tarifų ir prekybos (toliau – GATT), kuris, be kita ko, neapėmė paslaugų sektoriaus.

24 — 1996 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-61/94, Rink. p. I-3989, 52 punktas). Dar 1992 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Poulsen ir Diva Navigation* (C-286/90, Rink. p. I-6019) 9 ir 11 punktuose, remdamasis prielaida, kad vykdydama savo įgaliojimus Bendrija privalo gerbti tarptautinę teisę, Teisingumo Teismas konstatavo, jog 1986 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 3094/86, nustatančio tam tikras technines žuvininkystės išteklių apsaugos priemones (OL L 288, p. 1), 6 straipsnis turi būti aiškinamas ir jo apimtis turi būti nustatyta atsižvelgiant į atitinkamas tarptautinės jūrų teisės nuostatas, įskaitant tas, kurios įtvirtintos Konvencijoje dėl laišių išsaugojimo Šiaurės Atlante (OL L 378, p. 25), prie kurios Bendrija prisijungė 1982 metais. Be to, 1995 m. spalio 17 d. Sprendimuose *Werner* (C-70/94, Rink. p. I-3189, 23 punktas) bei *Leifer ir kt.* (C-83/94, Rink. p. I-3231, 24 punktas) Teisingumo Teismas nurodė GATT XI straipsnį, teigdamas, kad jis yra „svarbus, aiškinant Bendrijos instrumentus, reglamentuojančius tarptautinę prekybą".

labiau atsižvelgdamos į TRIPs 50 straipsnio formuluotę ir tikslą [25].

57. Todėl, priešingai nei teigia Kipro ir Lenkijos vyriausybės, pagal Teisingumo Teismo praktiką tai, kad PPO susitarimai neturi tiesioginio poveikio, nereiškia, jog Bendrijos ir nacionaliniai teismai nebeturi pareigos aiškinti antrinės Bendrijos teisės nuostatų kiek įmanoma atsižvelgdami į šiuose susitarimuose įtvirtintas nuostatas.

58. Vis dėlto, kaip teisingai pažymi Komisija, ši pareiga yra apibrėžiama kaip pareiga tą daryti „kiek įmanoma". Tai reiškia, kad norint Bendrijos taisyklę aiškinti atsižvelgiant į susitarimų nuostatas, turi būti galimi keli skirtingi jos aiškinimai. Faktiškai jeigu nuostatos reikšmė yra nedviprasmiška ir prieštarauja aukštesnės teisinės galios tarptautinės teisės nuostatai, jos nebus įmanoma aiškinti, atsižvelgiant į šią tarptautinės teisės nuostatą, nes tik aiškinant ją *contra legem* (o tai prilygsta jos teisinės prasmės paneigimui) įmanoma pasiekti tam tikrą susitarimą atitinkantį rezultatą. Vis dėlto toks Bendrijos nuostatos neutralizavimas, atsižvelgiant į tarptautinio susitarimo nuostatą, suponuoja, kad atitinkamas susitarimas Bendrijos teisės sistemoje turi tam tikrą tiesioginį, bent jau „pašalinamojo" pobūdžio [26], poveikį. Tačiau pagal teismo praktiką, nurodytą 50 ir 51 punktuose, šiuo atveju negalima pripažinti tokios rūšies poveikio.

59. Aš manau, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis nepalieka jokio pagrindo abejonėms, kaip ją reikėtų aiškinti, kai norima nustatyti, kurių trečiųjų valstybių atžvilgiu Bendrijos valstybėms narėms leidžiama reikalauti įvykdyti abipusiškumo sąlygą, kad būtų grąžinamas, kaip numatyta Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje, PVM už pirkimus, kurį sumokėjo apmokestinamasis asmuo, neįsisteigęs Bendrijos teritorijoje. Minėtoje nuostatoje aiškiai ir neišskiriant nė vienos nurodomos visos trečiosios valstybės ir neleidžiamos jokios išimtys.

60. Todėl aš manau, kad, turint omenyje nedviprasmišką Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalies formuluotę, ši nuostata negali būti aiškinama siaurai, kaip nurodoma prejudiciniame klausime.

25 — Minėto sprendimo *Dior ir kt.* 47 punktas ir 2004 m. lapkričio 16 d. Sprendimas *Anheuser-Busch* (C-245/02, Rink. p. I-10989, 55 punktas).

26 — Žr. 22 išnašą.

Išvada

61. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Finanzgericht Köln* pateiktą klausimą atsakyti taip:

„1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, jog ja valstybėms narėms suteiktą galimybę nustatyti, kad pridėtinės vertės mokesčio už pirkimus, kurį sumokėjo Bendrijos teritorijoje neįsisteigę apmokestinamieji asmenys, grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje, galima taikyti visų trečiųjų valstybių atžvilgiu, įskaitant tas, kurios, būdamos Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis susitariančiosiomis šalimis, gali remtis šio susitarimo II straipsnio 1 dalyje numatyta šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.