OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 15 lutego 2007 r. [1]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Finanzgericht Köln (Niemcy) zwrócił się do Trybunału o wykładnię art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty [2] (zwanej dalej „trzynastą dyrektywą").

2. Sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepis ten należy interpretować w taki sposób, że przewidziana w nim możliwość uzależnienia przez państwa członkowskie dokonywania zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") na rzecz podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści w dziedzinie podatków obrotowych, nie dotyczy tych państw, które jako strony Układu ogólnego w sprawie handlu usługami (w języku angielskim General Agreement on Trade in Services, zwanego dalej „GATS") mogą się powoływać na znajdującą się w art. II ust. 1 GATS klauzulę największego uprzywilejowania.

3. Niniejsze pytanie zostało podniesione w ramach postępowania wszczętego przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w Republice Czeskiej, Řízení Letového Provozu ČR, s.p. (zwane dalej „skarżącą") przeciwko Bundesamt für Finanzen (federalnemu ministerstwu finansów) i dotyczy zgodności z prawem utrzymania w mocy oddalenia wniosku skarżącej dotyczącego zwrotu podatku VAT zapłaconego przez nią w Niemczech w 2002 r. z tytułu świadczenia na jej rzecz usług na terytorium Niemiec.

Właściwe ramy prawne

4. Decyzją z dnia 22 grudnia 1994 r. [3] Rada przyjęła, w imieniu Wspólnoty i w zakresie

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Dz.U. L 326, str. 40.

3 — Decyzja Rady 94/800/WE dotycząca zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994) (Dz.U. L 336, str. 1).

dotyczącym dziedzin wchodzących w zakres jej kompetencji, między innymi Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu (zwaną dalej „WTO"), jak również porozumienia zawarte w załącznikach 1, 2 i 3 do tego porozumienia, wśród których, w załączniku 1B znajduje się GATS.

5. Artykuł II GATS zatytułowany „Klauzula największego uprzywilejowania" stanowi, w ust. 1, co następuje:

„W odniesieniu do jakichkolwiek środków objętych niniejszym układem każdy członek udzieli usługom i usługodawcom któregokolwiek innego członka, natychmiast i bezwarunkowo, traktowania nie mniej korzystnego niż to, którego udziela podobnym usługom i usługodawcom z jakiegokolwiek innego kraju".

6. Artykuł 2 trzynastej dyrektywy stanowi, co następuje:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek od wartości dodanej pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

[…]".

7. Paragraf 18 ust. 9 zdanie szóste Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") z 1999 r.[4] stanowi:

„Przedsiębiorcy, który nie ma siedziby na terytorium Wspólnoty, podatek naliczony zwracany jest tylko wtedy, gdy w państwie jego siedziby podatek obrotowy ani podatek z nim porównywalny nie jest pobierany albo

4 — BGBl. 1999 I, str. 1270.

gdy tego rodzaju podatek jest pobierany, jeżeli jest on zwracany przedsiębiorcom mającym siedzibę w kraju".

10. Decyzją z dnia 12 lutego 2004 r. Bundesamt für Finanzen oddalił wniosek uzasadniając, że nie został spełniony warunek wzajemności, o którym mowa w § 18 ust. 9 zdanie szóste UStG. Ponadto decyzją z dnia 27 kwietnia 2004 r. Bundesamt für Finanzen oddalił także, z tego samego powodu, odwołanie skarżącej od jego pierwszej decyzji.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11. W dniu 5 maja 2004 r. skarżąca wniosła zatem skargę do Finanzgericht Köln.

8. Skarżąca jest przedsiębiorstwem czeskim, świadczącym usługi w dziedzinie bezpieczeństwa lotniczego w przestrzeni powietrznej nad terytorium Republiki Czeskiej. Ponadto oferuje ona także kursy pilotażu odbywające się wyłącznie na tym samym terytorium.

12. W postanowieniu odsyłającym zostało wyjaśnione, że zwrot skarżącej podatku naliczonego w Niemczech został wyłączony prawem krajowym na podstawie § 18 ust. 9 zdanie szóste UStG. Sąd krajowy zauważa, że w okresie, którego dotyczy żądanie zwrotu podatku, Republika Czeska pobierała podatek obrotowy, nie przyznając jednak przedsiębiorstwom niemieckim zwrotu naliczonego podatku.

9. W ramach ostatniej z wymienionych działalności w 2002 r. skarżąca organizowała treningi na symulatorach lotu oraz inne formy treningu w Niemczech dla przedsiębiorstw niemieckich. Świadczenia tego rodzaju podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w tym państwie. Po zapłaceniu podatku VAT z tytułu niniejszych świadczeń w dniu 7 lipca 2003 r. skarżąca wniosła do Bundesamt für Finanzen o zwrot podatku w wysokości 29 013,60 EUR za okres od stycznia do grudnia 2002 r.

13. Sąd krajowy wątpi jednak w zgodność § 18 ust. 9 zdanie szóste UStG z przepisami z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy stanowiącymi podstawę dla przepisu krajowego, który powtórzył ich brzmienie. Sąd zastanawia się, czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy nie należałoby interpretować w sposób zawężający, w zakresie, w jakim dotyczy państw członkowskich WTO, a tym samym stron GATS, zgodnie z klauzulą największego uprzywilejowania zawartą w art. II ust. 1 GATS; innymi słowy, czy nie należałoby rozważyć, mając

na uwadze ten ostatni przepis, że możliwość uzależnienia zwrotu naliczonego podatku od wymogu wzajemności, przyznana w art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, nie ma zastosowania do państw członkowskich WTO.

14. Sąd krajowy stwierdza, że Republika Czeska i Wspólnota Europejska od dnia 1 stycznia 1995 r. są członkami WTO, a więc są także stronami GATS i że państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej rezygnują ze stosowania pomiędzy sobą warunku wzajemności analogicznego do tego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy. W konsekwencji nie ulega wątpliwości, że na podstawie art. II ust. 1 GATS Republika Czeska także może powołać się na brak wymogu wzajemności [5].

15. Sąd krajowy podnosi ponadto, że GATS jest zwykłą umową prawa międzynarodowego, która tworzy prawa i obowiązki jedynie pomiędzy swoimi członkami, a tym samym naruszenia GATS powinny, co do zasady, być regulowane wyłącznie przy zastosowaniu uzgodnienia o rozstrzyganiu sporów zawartego w ramach WTO. Jednakże nie oznacza to, zdaniem sądu krajowego, że Wspólnota Europejska i jej instytucje nie powinny interpretować i stosować zgodnie z GATS aktów prawa wspólnotowego wtórnego przyjętych przed przystąpieniem do WTO, w tym także trzynastą dyrektywę. Bowiem porozumienia takie jak GATS, zawarte zgodnie z warunkami art. 300 ust. 7 WE, do którego odsyła wyraźnie art. 133 ust. 3 WE, wiążą instytucje Wspólnoty i jej państwa członkowskie oraz stanowią integralną część wspólnotowego porządku prawnego.

16. Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od zgodności art. 18 ust. 9 zdanie szóste UStG z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy i mając wątpliwości co do właściwej wykładni tego ostatniego przepisu, sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy [...] należy interpretować zawężająco w ten sposób, że przyznana państwom członkowskim na mocy tego przepisu możliwość uzależnienia dokonywania zwrotu podatku VAT od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści w dzie-

5 — Wynika to także, zdaniem sądu odsyłającego, z faktu, iż art. II ust. 2 GATS przewidział wyraźnie możliwość wyłączenia z zakresu obowiązywania art. II ust. 1 GATS przepisów sprzecznych z klauzulą największego uprzywilejowania, jeżeli znajdują się one w załączniku do porozumienia i spełniają warunki w nim wskazane, a żadne zastrzeżenie tego typu nie zostało przewidziane w tym załączniku w odniesieniu do art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy.

dzinie podatków obrotowych nie dotyczy tych państw, które jako strony [GATS] mogą się powoływać na zawartą tam klauzulę największego uprzywilejowania (art. II ust. 1 GATS)?".

Analiza prawna

17. Strony, które przedstawiły uwagi pisemne Trybunałowi zgodnie z art. 23 statutu Trybunału — a mianowicie rządy cypryjski i polski, a także Komisja — zgadzają się, chociaż z przyczyn po części odmiennych, że odpowiedź na pytanie prejudycjalne powinna być przecząca [6].

18. Jestem również tego samego zdania z przyczyn, które przedstawię poniżej.

19. Uważam za zasadne, aby w pierwszej kolejności dokonać oceny argumentacji, którą Komisja najszerzej rozwinęła w przedstawionych przez siebie uwagach pisemnych, w ramach której twierdzi ona zasadniczo, że nie można przyznać przedsiębiorcy mającemu siedzibę w państwie trzecim, którym była skarżąca w czasie, gdy zaistniały okoliczności faktyczne sprawy [7], pozycji korzystniejszej od tej, w której znajdują się przedsiębiorcy mający siedzibę na terytorium Wspólnoty.

20. Komisja zwraca uwagę, że system zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby w danym państwie, który ma zastosowanie do przedsiębiorców mających siedzibę we Wspólnocie, zgodnie z dyrektywą 79/1072/EWG [8], charakteryzuje się fundamentalną współzależnością, podkreśloną przez Trybunał w wyroku w sprawie Debouche [9], pomiędzy prawem do zwrotu i prawem do odliczenia naliczonego podatku. Komisja zauważa, że według tego wyroku, zgodnie z celem systemu dyrektyw dotyczących podatku VAT, podatnik korzystający ze zwolnienia i w konsekwencji niemający prawa do odliczenia zapłaconego podatku naliczonego na terytorium kraju nie ma także prawa do zwrotu podatku VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim [10].

21. Podobne rozwiązanie powinno a fortiori mieć zastosowanie w odniesieniu do zwrotów naliczonego podatku VAT przedsiębiorcom

6 — W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie prejudycjalne rząd polski zwraca się jednak do Trybunału o ograniczenie w czasie skutków swojego wyroku.

7 — Jak wiadomo, Republika Czeska jest członkiem Wspólnoty Europejskiej dopiero od dnia 1 maja 2004 r.

8 — Ósma dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11).

9 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93, Rec. str. I-4495.

10 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Debouche, pkt 15.

mającym siedzibę w państwach trzecich i to także na podstawie art. 3 ust. 2 trzynastej dyrektywy, który przewiduje, że zwrot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, nie może zostać przyznany na warunkach bardziej korzystnych niż warunki stosowane do podatników Wspólnoty. Zdaniem Komisji, jeżeli dany przedsiębiorca mający siedzibę w państwie trzecim nie jest w tym państwie podatnikiem VAT, nie może on powoływać się na prawa dotyczące podatku naliczonego i w konsekwencji nie może powoływać się na prawo zwrotu w stosunku do innych państw członkowskich Wspólnoty, w których mógł on ewentualnie zapłacić naliczony podatek VAT. Przeciwne rozwiązanie skutkowałoby tym, że przedsiębiorca taki cieszyłby się przywilejem bardziej korzystnego traktowania niż traktowanie podatników mających siedzibę we Wspólnocie.

22. Komisja twierdzi ponadto, że „możliwość odliczenia podatku naliczonego w kraju pochodzenia w charakterze podatnika stanowi dokładnie »wymóg wzajemności« prawa wspólnotowego" i że „przedsiębiorstwa mające siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty mogą zresztą także korzystać z mechanizmu odliczenia podatku naliczonego". Z tego rodzi się „wzajemność" pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty [11].

23. Zdaniem Komisji odmowa władz niemieckich przyznania zwrotu, o który wnosiła skarżąca, nie jest sprzeczna z klauzulą największego uprzywilejowania przewidzianą w GATS. Odmowa ta nie stawia skarżącej w mniej korzystnym położeniu w porównaniu do przedsiębiorstw mających siedzibę we Wspólnocie, wręcz przeciwnie, jest zgodna ze wspólnotowym systemem podatku VAT i ogólną zasadą równości, ponieważ nie pozwala, by skarżąca — która zdaniem Komisji nie jest podatnikiem w rozumieniu dyrektywy 77/388/EWG [12] — znalazła się w sytuacji bardziej korzystnej od przedsiębiorstw mających siedzibę we Wspólnocie.

24. Wydaje się, że ewentualne uzasadnienie, tak faktyczne, jak i prawne argumentacji Komisji, będące przedmiotem obecnych rozważań, która opiera się na przesłance natury faktycznej, zgodnie z którą w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne, skarżąca nie była podatnikiem podatku obrotowego w państwie, w którym miała siedzibę, nie ma wpływu na istotę pytania prejudycjalnego, które dotyczy zwykłej interpretacji brzmienia przepisów, niezależnie od okoliczności właściwych niniejszej sprawie.

25. Zatem problem, jaki wydaje się wynikać z tej argumentacji, dotyczy znaczenia pytania prejudycjalnego dla orzeczenia, które ma wydać Finanzgericht Köln, czyli dopuszczalności tego pytania.

11 — Uwagi pisemne Komisji, pkt 20 in fine.

12 — Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

26. Założywszy bowiem, iż gdyby okazało się, że w rozpatrywanym okresie skarżąca nie była podatnikiem podatku obrotowego w Republice Czeskiej lub, mimo że nim była, nie korzystała w tym państwie z odliczenia naliczonego podatku, fakt domagania się takiego samego traktowania jak to, z którego korzystają w Niemczech przedsiębiorstwa wspólnotowe w zakresie zwrotu naliczonego podatku VAT, na podstawie wykładni art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy zgodnej z art. II ust. 1 GATS, nie może w żadnym razie służyć jej w celu otrzymania żądanego zwrotu.

27. Według mnie Komisja dokładnie bowiem opisała, na podstawie wyroku w sprawie Debouche, ustawodawstwo wspólnotowe w dziedzinie zwrotu podatku VAT podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. Trybunał wyjaśnił związek istniejący pomiędzy prawem do odliczenia w państwie siedziby a prawem do zwrotu w innym państwie członkowskim, w którym zostały poniesione wydatki. Trybunał orzekł bowiem, że podatnik korzystający ze zwolnienia i w konsekwencji niemający prawa do odliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku naliczonego w państwie członkowskim siedziby nie ma też prawa do zwrotu podatku VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, zgodnie z celem systemu dyrektyw dotyczących podatku VAT [13].

28. Stwierdziwszy powyższe, nie uważam, mając na uwadze istotę sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, że może pojawić się poważna wątpliwość co do dopuszczalności pytania prejudycjalnego, z którym zwrócił się sąd krajowy.

29. W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi ustanowionej w art. 234 WE, jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy, przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy dla wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W konsekwencji, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia [14]. Oddalenie wniosku złożonego przez sąd krajowy jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub gdy problem jest natury hipotetycznej, lub też gdy Trybunał nie dysponuje informacjami na temat stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania [15].

13 — Zobacz podobnie powołujący się na ww. wyrok w sprawie Debouche, pkt 15, wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte dei Paschi di Siena, Rec. str. I-6109, pkt 23.

14 — Wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 59; z dnia 26 listopada 1998 r. w sprawie C-7/97 Bronner, Rec. str. I-7791, pkt 16 i z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-238/05 Asnef-Equifax, Zb.Orz. str. I-11125, pkt 15.

15 — Wyżej wymienione wyroki w sprawach: Bosman, pkt 61, Bronner, pkt 17 i Asnef-Equifax, pkt 17.

30. Argumentacja Komisji, którą właśnie przeanalizowałem, nie wykazuje w żaden sposób, że mamy do czynienia w niniejszej sprawie z którymś z opisanych przypadków.

31. W tym zakresie zwracam uwagę, po pierwsze, że przesłanka faktyczna będąca podstawą tej argumentacji, a mianowicie, że skarżąca w czasie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne nie była podatnikiem podatku obrotowego w Republice Czeskiej, jest zwykłym stwierdzeniem Komisji, które nie ma potwierdzenia w informacjach zawartych w postanowieniu odsyłającym.

32. Postanowienie odsyłające nie zawiera precyzyjnych informacji dotyczących systemu podatkowego obowiązującego w Republice Czeskiej w czasie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne. Na stronie 5 w lit. cc) tego postanowienia zostało wskazane, że „podatki, zafakturowane na [skarżącą] są także przedmiotem odliczenia jako podatki naliczone […] w zakresie, w jakim [skarżąca] jest podatnikiem tych podatków". Na stronie 6 w lit. bbb) zostało następnie sprecyzowane, że „Republika Czeska pobrała podatek obrotowy w okresie [odniesienia dla] zwrotu, ale w tamtym czasie nie przyznawała ona przedsiębiorstwom krajowym zwrotu podatku naliczonego"; do tego dochodzi stwierdzenie, które wydaje się być kluczowe dla sądu odsyłającego, zgodnie z którym przedsiębiorstwa niemieckie nie mają prawa w Republice Czeskiej do analogicznego zwrotu podatku zapłaconego tytułem podatku naliczonego w tym państwie.

33. Z postanowienia odsyłającego w żadnym razie nie wynika, że skarżąca, w czasie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne, nie była podatnikiem podatku obrotowego w Republice Czeskiej. Nawet jeżeli drugi fragment postanowienia odsyłającego zacytowany w poprzednim punkcie pozwala na stwierdzenie, że skarżąca w każdym razie nie mogła korzystać w tym państwie z odliczenia naliczonego podatku, nie można moim zdaniem uznać, że okoliczność ta wynika w sposób jednoznaczny, a zatem oczywisty, z samego postanowienia odsyłającego.

34. Ponadto, nawet jeżeli okoliczność ta zostałaby potwierdzona, pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy niekoniecznie straciłoby swoją wagę dla celów orzeczenia, które sąd ten ma wydać. W tym kontekście należy przypomnieć, że jak wynika z postanowienia odsyłającego, decyzja Bundesamt für Finanzen odmawiająca zwrotu opiera się po prostu na braku wzajemności w rozumieniu art. 18 ust. 9 zdanie szóste UStG i sąd krajowy ma wątpliwości co do zasadności takiego uzasadnienia, mając zastrzeżenia co do zgodności tego przepisu z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy.

35. Tym, co wydaje się interesować sąd krajowy, jest kwestia, czy Bundesamt für Finanzen mógł skutecznie zarzucić skarżącej brak wzajemności pomiędzy Republiką Czeską i Republiką Federalną Niemiec, w zakresie dotyczącym uznania przez

każde państwo prawa do zwrotu podatku obrotowego zapłaconego tytułem podatku naliczonego w tym państwie przez przedsiębiorców mających siedzibę w innym państwie, chociaż Niemcy nie uzależniają przyznania tego prawa przedsiębiorcom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich Wspólnoty od istnienia wzajemności.

36. Wydaje mi się użyteczne, by wyjaśnić, mając na uwadze pewną niejasność rozważań Komisji, do której się odniosłem w pkt 22 powyżej, iż nie można potwierdzić, że system prawny ustanowiony w dyrektywach wspólnotowych w dziedzinie podatku VAT dopuszcza, aby państwa członkowskie Wspólnoty uzależniały stosowanie norm krajowych dokonujących transpozycji przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu podatku VAT podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim od warunku wzajemności. Fakt, że jeden ze składników tego systemu prawnego w zakresie dotyczącym zwrotu polega na wzajemnym uznaniu krajowych norm regulujących opodatkowanie i prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie oznacza jednak, że państwa członkowskie mogą powoływać się na warunek wzajemności w celu przyznania rozpatrywanego prawa. Każde państwo członkowskie jest zobowiązane do przyjęcia takiego prawa krajowego, które przedsiębiorcom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich, na warunkach przewidzianych w uregulowaniach wspólnotowych, gwarantuje zwrot podatku VAT naliczonego od transakcji dokonanych na jego własnym terytorium i to niezależnie od tego, czy inne państwa członkowskie rzeczywiście przestrzegają tego zobowiązania.

37. W przypadku gdyby skarżąca w rozpatrywanym okresie była podatnikiem podatku obrotowego i korzystała z odliczenia podatku naliczonego w państwie siedziby, odpowiedź twierdząca na pytanie prejudycjalne oznaczałaby, że ma ona prawo do żądanego zwrotu podatku zgodnie z zasadami analogicznymi do tych, które Republika Federalna Niemiec zastosowałaby do przedsiębiorcy wspólnotowego znajdującego się w takich samych okolicznościach.

38. Natomiast przy założeniu, że skarżąca w rozpatrywanym okresie nie była podatnikiem podatku obrotowego lub w każdym razie nie korzystała z odliczenia podatku naliczonego w państwie swojej siedziby, nie mogłaby ona oczywiście uzyskać żądanego zwrotu, powołując się na traktowanie wspólnotowe; jednak odpowiedź twierdząca na pytanie prejudycjalne oznaczałaby, że decyzja o odmowie zwrotu nie mogłaby opierać się na uzasadnieniu przedstawionym przez Bundesamt für Finanzen.

39. Również przy tym drugim założeniu nie można w konsekwencji wykluczyć, że nawet jeżeli skarżąca nie może uzyskać żądanego zwrotu, to pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się sąd krajowy, może się jednak okazać istotne w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, w szczególności

w kontekście ewentualnej zmiany uzasadnienia decyzji Bundesamt für Finanzen [16].

40. Mając na względzie fakt, że w przypadku twierdzącej odpowiedzi Trybunału na pytanie prejudycjalne do sądu krajowego należy ustalenie, czy skarżąca, w czasie kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, była podatnikiem podatku obrotowego w Republice Czeskiej i czy miała tam prawo do odliczenia podatku naliczonego, uważam, że argumentacja Komisji, którą przeanalizowałem, nie tylko nie ma wpływu na istotę pytania prejudycjalnego, ale nie wykazuje także oczywistego braku znaczenia tego pytania dla celów decyzji, którą ma podjąć sąd odsyłający, czy w konsekwencji, niedopuszczalności tego pytania zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym art. 234 WE.

41. Co do istoty pytania prejudycjalnego, to w pierwszej kolejności uważam za niezasadny argument podniesiony przez rząd polski, zgodnie z którym art. II ust. 1 GATS nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy w zakresie, w jakim zasada, która zostaje w nim ustanowiona, ma zastosowanie wyłącznie do świadczenia usług, a nie do ich opodatkowania. Jak słusznie zauważyła Komisja, w odpowiedzi na pytanie pisemne postawione stronom postępowania przez Trybunał w tej kwestii, środki podatkowe nie wykraczają poza zakres stosowania przepisów GATS.

42. W tym zakresie zwracam uwagę, że definicja środków należących do zakresu stosowania GATS jest wyjątkowo szeroka. Na podstawie art. I ust. 1 GATS „odnosi się do środków stosowanych przez członków, które oddziałują na handel usługami” [17], podczas gdy przez „środki stosowane przez członków” zgodnie z art. I ust. 3 lit. a) GATS należy rozumieć środki przyjęte przez „administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego” i przez „organy pozarządowe sprawujące władzę delegowaną przez administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego”. Ponadto, jak zauważyła to Komisja, art. XXVIII lit. a) GATS precyzuje, że dla celów tego porozumienia „»środek« oznacza jakikolwiek środek stosowany przez członka, czy to w postaci ustawy, przepisu, zasady, procedury, decyzji, czynności administracyjnych, czy w jakiejkolwiek innej”. Wreszcie można znaleźć konkretne odniesienia do dziedziny podatkowej w innych przepisach GATS takich jak art. XIV lit. d) i e) i art. XXVIII lit. o).

16 — Nie jest zresztą bez znaczenia podkreślenie, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż skarżąca nie oparła swojej skargi do Finanzgericht Köln na klauzuli największego uprzywilejowania, o której mowa w art. II ust. 1 GATS, ale wydaje się, iż to sąd krajowy z urzędu podniósł rozpatrywane pytanie prejudycjalne.

17 — Według Organu Apelacyjnego powołanego w ramach WTO stosowanie pojęcia „oddziałują” z art. I ust. 1 GATS, które identyfikuje środki wywierające „skutek” na handel usługami, odzwierciedla zamiar autorów GATS przyznania temu porozumieniu jak najszerszego zakresu stosowania [raport WT/DS27/AB/R, „Wspólnota Europejska — Banany” z dnia 25 września 1997 r. (dostępny na stronie internetowej WTO: www.wto.org), pkt 220].

43. Należy ponadto zasygnalizować inny aspekt sprawy, który nie został podniesiony ani w postanowieniu odsyłającym, ani w uwagach pisemnych przedstawionych Trybunałowi, a który dotyczy „preferencji wspólnotowej" stanowiącej wyjątek od klauzuli największego uprzywilejowania przewidzianej w art. II ust. 1 GATS.

44. Wychodząc bowiem poza konkretne wyjątki przewidziane w art. II ust. 2 GATS, które powinny zostać zawarte w załączniku do samego porozumienia, GATS przewiduje kilka dalszych wyjątków od klauzuli największego uprzywilejowania, w tym wyjątek ratione personae, o którym mowa w art. V dotyczącym „Integracji gospodarczej".

45. Artykuł ten w ust. 1 precyzuje, że GATS „nie będzie dla któregokolwiek członka przeszkodą do stania się stroną albo przystąpienia do porozumienia liberalizującego handel usługami między jego stronami", z zastrzeżeniem, że zostanie spełniona określona liczba warunków: objęcie „znaczącego zakresu sektorowego" [art. V ust. 1 lit. a)], wyeliminowanie środków dyskryminacyjnych i/lub zakaz wprowadzania nowych albo bardziej dyskryminujących środków [art. V ust. 1 lit. b)], zamiar ułatwienia handlu między stronami i niepodwyższanie ogólnego poziomu barier dla handlu usługami w odnośnych sektorach czy podsektorach, wobec któregokolwiek członka znajdującego się poza porozumieniem (art. V ust. 4).

46. Co do zasady art. V, z zastrzeżeniem poszanowania wspomnianych warunków, nie narusza środków przyjętych na podstawie porozumień dotyczących integracji gospodarczej, których celem jest umożliwienie umawiającym się stronom osiągnięcia między sobą poziomu liberalizacji wyższego od poziomu osiągniętego pomiędzy członkami WTO, a które w innym razie byłyby niezgodne z zobowiązaniem wynikającym z klauzuli największego uprzywilejowania z art. II [18].

47. W konsekwencji, jeżeli i w zakresie, w jakim traktat WE spełnia warunki przewidziane w art. V GATS, państwo członkowskie WTO, które nie wchodzi w skład Wspólnoty, nie może żądać, na podstawie art. II ust. 1 GATS, dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę na terytorium tego państwa, takiego samego traktowania, jak zastrzeżone zgodnie z prawem wspólnotowym dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę w innym państwie członkowskim Wspólnoty. W takich okolicznościach na pytanie prejudycjalne należałoby bezwzględnie udzielić odpowiedzi przeczącej.

48. W powyższym kontekście nie uważam za konieczne — dla celów niniejszego postępowania prejudycjalnego — badania, czy traktat rzeczywiście spełnia wszystkie wspomniane warunki, jako że może okazać się to

18 — Sprawozdanie zespołu WT/DS139/R i WT/DS142/R, „Kanada — Niektóre środki dotyczące przemysłu motoryzacyjnego" z dnia 11 lutego 2000 r. (dostępne na stronie internetowej WTO: www.wto.org), pkt 10.271.

zadaniem dość złożonym, zwłaszcza w odniesieniu do warunku dotyczącego niepodwyższania ogólnego poziomu barier dla handlu usługami wobec członków znajdujących się poza porozumieniem w *odnośnych sektorach czy podsektorach*.

49. Nawet przy założeniu, że można uznać, iż traktat nie spełnia tych warunków i w konsekwencji sytuację skarżącej można teoretycznie poddać wspólnotowemu traktowaniu na podstawie art. II ust. 1 GATS, wydaje mi się oczywiste, że stosując orzecznictwo Trybunału dotyczące skutków porozumień WTO na płaszczyźnie wspólnotowej, odpowiedź na pytanie prejudycjalne może być jedynie przecząca.

50. W tym zakresie najpierw należy przypomnieć, jak to uczyniły strony w przedstawionych uwagach pisemnych, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem porozumienia WTO — z uwagi na swój charakter i strukturę — nie znajdują się co do zasady wśród przepisów, w których świetle Trybunał dokonuje kontroli legalności aktów instytucji wspólnotowych [19]. Z drugiej strony, z tych samych powodów Trybunał uznaje, że przepisy porozumień WTO nie mają charakteru przyznającego jednostkom prawa, na które mogłyby one powoływać się bezpośrednio przed sądem w oparciu o prawo wspólnotowe [20].

51. Wyłącznie w sytuacji, gdy Wspólnota wyraziła zamiar wykonania szczególnego zobowiązania przyjętego w ramach WTO lub gdy akt wspólnotowy wyraźnie odsyła do konkretnych przepisów porozumień WTO, Trybunał ma za zadanie dokonać kontroli legalności aktu wspólnotowego w świetle przepisów WTO [21].

52. Podnosząc, że w niniejszej sprawie Wspólnota nie wyraziła zamiaru wykonania szczególnego zobowiązania przyjętego w ramach WTO i że trzynasta dyrektywa nie odsyła wyraźnie do konkretnych przepisów porozumień WTO, rządy cypryjski i polski uważają, że z orzecznictwa, o którym mowa w pkt 50 powyżej, wynika wniosek, iż na pytanie prejudycjalne, z którym zwrócił się Finanzgericht Köln, należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

53. Należy jednak podkreślić, że w niniejszej sprawie art. II ust. 1 GATS nie został powołany w celu zakwestionowania ważności

19 — Wyroki: z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawie C-149/96 Portugalia przeciwko Radzie, Rec. str. I-8395, pkt 47 i z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawach połączonych C-300/98 i C-392/98 Dior i in., Rec. str. I-11307, pkt 43; postanowienie z dnia 2 maja 2001 r. w sprawie C-307/99 OGT Fruchthandelsgesellschaft, Rec. str. I-3159, pkt 24 i wyrok z dnia 1 marca 2005 r. w sprawie C-377/02 Van Parys, Zb.Orz. str. I-1465, pkt 39.

20 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dior i in., pkt 44 oraz ww. postanowienie w sprawie OGT Fruchthandelsgesellschaft, pkt 25.

21 — Wyżej wymienione wyroki w sprawach: Portugalia przeciwko Radzie, pkt 49 oraz Van Parys, pkt 40.

art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy. Jak słusznie zauważyła Komisja, pytanie prejudycjalne nie dotyczy ewentualnej bezpośredniej skuteczności [22] klauzuli największego uprzywilejowania przewidzianej przez GATS, ale zgodnej z prawem WTO interpretacji klauzuli wzajemności w zakresie zwrotu podatku naliczonego, o którym mowa w trzynastej dyrektywie [23].

54. W tym zakresie sąd krajowy słusznie przypomina, że zgodnie z warunkami, o których mowa w art. 228 traktatu WE (obecnie art. 300 WE), zawarte umowy międzynarodowe, takie jak GATS, wiążą na mocy ust. 7 tego artykułu instytucje Wspólnoty i państwa członkowskie.

55. Otóż, zdaniem Trybunału, pierwszeństwo umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę nad przepisami prawa wtórnego wymaga, by te ostatnie interpretowane były w miarę możliwości zgodnie z tymi umowami [24].

56. Takie stanowisko Trybunału zostało potwierdzone i wzmocnione wyrokami, w których Trybunał, przypominając orzecznictwo powołane przeze mnie w pkt 50 powyżej, uznał, że w dziedzinie, w której ma zastosowanie Porozumienie w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej (zwane dalej „porozumieniem TRIPS") — stanowiące załącznik 1C do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu — i w której Wspólnota ustanowiła już przepisy, jak ma to miejsce w przypadku znaków towarowych, organy sądowe państw członkowskich stosujące przepisy krajowe celem zarządzenia środków tymczasowych dla ochrony praw z tej dziedziny mają obowiązek, na mocy prawa wspólnotowego, stosowania tych przepisów w miarę

22 — Podobnie jak Komisja w uwagach pisemnych używam sformułowania „bezpośrednia skuteczność" w szerokim znaczeniu, mając na myśli, poza skutkiem „substytucji" (lub możliwością powoływania się na nią) — co oznacza możliwość stosowania przepisu umowy międzynarodowej, jako źródła praw i obowiązków, w konkretnym przypadku, zamiast sprzecznej z nim zasady (wtórnego prawa wspólnotowego lub prawa krajowego), która w innym przypadku miałaby zastosowanie — także skutek „wyłączenia" (lub możliwość powołania się na nie), czyli możliwość wyłączenia przez ten przepis, jako kryterium zgodności z prawem, skuteczności takiej zasady, jednocześnie jej nie zastępując. W przedmiocie tej różnicy koncepcyjnej pomiędzy możliwością powoływania się na substytucję i możliwością powoływania się na wyłączenie, w kontekście związku pomiędzy dyrektywami wspólnotowymi i przepisami prawa krajowego państw członkowskich odsyłam do opinii rzecznika generalnego A. Saggia w sprawie Océano Grupo Editorial i Salvat Editores (wyrok z dnia 27 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych od C-240/98 do C-244/98, Rec. str. I-4941, pkt 37–39) i rzecznika generalnego P. Légera w sprawie C-287/98 Linster (wyrok z dnia 19 września 2000 r., Rec. str. I-6917, pkt 55–77).

23 — Podnoszę w każdym razie, że trzynasta dyrektywa jest wcześniejsza od porozumień WTO (zawartych w 1994 r.) i nigdy nie była zmieniana. To dlatego nie odsyła ona wyraźnie do konkretnych przepisów tych porozumień i Wspólnota nie mogła także mieć zamiaru, w związku z tą dyrektywą, wykonania konkretnego zobowiązania przyjętego w ramach WTO. Dodaję ponadto, że treść tej dyrektywy nie pozwala na stwierdzenie, iż przyjmując ją, Wspólnota miała zamiar wykonania konkretnego zobowiązania wynikającego z Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1947 r. (zwanego dalej „GATT"), który zresztą nie obejmuje sektora usług.

24 — Wyrok z dnia 10 września 1996 r. w sprawie C-61/94 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-3989, pkt 52. Już w wyroku z dnia 24 listopada 1992 r. w sprawie C-286/90 Poulsen i Diva Navigation, Rec. str. I-6019 pkt 9 i 11, Trybunał wychodząc od zasady, że kompetencje Wspólnoty powinny być wykonywane z poszanowaniem prawa międzynarodowego, potwierdził, że art. 6 rozporządzenia Rady (EWG) nr 3094/86 z dnia 7 października 1986 r. ustanawiającego środki techniczne dla zachowania zasobów połowowych (Dz.U. 1982, L 288, str. 1) należy interpretować, a jego zakres stosowania ograniczyć, w świetle właściwych zasad międzynarodowego prawa morza, w tym przepisów Konwencji w sprawie ochrony łososia w północnym Oceanie Atlantyckim (Dz.U. L 378, str. 25) zawartej przez Wspólnotę w 1982 r. Ponadto w wyrokach: z dnia 17 października 1995 r. w sprawie C-70/94 Werner, Rec. str. I-3189, pkt 23 i w sprawie C-83/94 Leifer i in., Rec. str. I-3231, pkt 24, Trybunał odwołał się do art. XI GATT, uznając go za „istotny w celu wykładni instrumentu wspólnotowego regulującego handel międzynarodowy".

możliwości zgodnie z brzmieniem i celem art. 50 porozumienia TRIPS [25].

57. W konsekwencji, wbrew stanowisku rządów cypryjskiego i polskiego, zgodnie z orzecznictwem Trybunału brak bezpośredniej skuteczności porozumień WTO nie wyklucza obowiązku dokonywania wykładni norm wspólnotowych prawa wtórnego przez sądy wspólnotowe i krajowe w miarę możliwości zgodnie z przepisami tych porozumień.

58. Jednak ten obowiązek, jak to słusznie wskazała Komisja, jest ograniczony przez sformułowanie „w miarę możliwości". Oznacza to, że norma wspólnotowa podlegająca wykładni musi być otwarta na kilka możliwych interpretacji. Natomiast, jeżeli jej sens jest jednoznaczny i sprzeczny z zakresem przepisu wyższej rangą umowy międzynarodowej, to nie będzie mogła ona podlegać wykładni zgodnej z tym przepisem, ponieważ osiągnięcie skutku zgodnego z tą umową możliwe jest jedynie przez dokonanie wykładni contra legem, co się równa zredukowaniu jej treści normatywnej do zera. Taka neutralizacja normy wspólnotowej zgodnie z postanowieniem umowy międzynarodowej zakłada jednak, że umowa ta w porządku wspólnotowym wywołuje pewien skutek bezpośredni, przynajmniej o charakterze „wyłączenia" [26], jednak na podstawie orzecznictwa powołanego w pkt 50 i 51 powyżej nie można uznać, że skutek taki wystąpił w niniejszej sprawie.

59. Wydaje mi się zatem, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy nie budzi wątpliwości co do jego wykładni w zakresie określenia państw trzecich, wobec których państwa członkowskie Wspólnoty mają prawo powoływać się na warunek wzajemności w celu zwrotu podatku VAT zapłaconego tytułem podatku naliczonego przez podatnika niemającego siedziby na terytorium Wspólnoty, w rozumieniu ust. 1 tego artykułu. Rozpatrywany przepis odnosi się jasno i w sposób jednakowy do wszystkich państw trzecich, nie zostawiając miejsca na ewentualne wyjątki.

60. Zatem moim zdaniem art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, z uwagi na jego jednoznaczne brzmienie, nie podlega interpretacji zawężającej, o której mowa w pytaniu prejudycjalnym.

25 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dior i in., pkt 47 i wyrok z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie C-245/02 Anheuser-Busch, Zb.Orz. str. I-10989, pkt 55.

26 — Zobacz przypis 22 powyżej.

Wnioski

61. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytanie zadane przez Finanzgericht Köln:

Artykuł 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty należy interpretować w ten sposób, że przyznana państwom członkowskim na mocy tego przepisu możliwość uzależnienia dokonywania zwrotu podatku VAT, zapłaconego tytułem podatku naliczonego przez podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty, od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści w dziedzinie podatków obrotowych, może być stosowana względem wszystkich państw trzecich, w tym tych państw, które jako strony Układu ogólnego w sprawie handlu usługami mogą się powoływać na zawartą w art. II ust. 1 tego porozumienia klauzulę największego uprzywilejowania.