NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 15. februára 2007 [1]

1. Finanzgericht Köln (Nemecko) sa touto prejudiciálnou otázkou pýta Súdneho dvora na výklad článku 2 ods. 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (ďalej len „trinásta smernica“) [2].

2. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sa toto ustanovenie má vykladať v tom zmysle, že možnosť stanovená v tomto článku pre členské štáty podmieniť vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva, poskytnutím porovnateľných výhod v oblasti daní z obratu tretími štátmi sa nevzťahuje na štáty, ktoré sa ako zmluvné strany Všeobecnej dohody o obchode so službami (v anglickom jazyku General Agreement on Trade in Services; ďalej len „GATS“) môžu odvolávať na doložku najvyšších výhod stanovenú v článku II ods. 1 GATS.

3. Táto otázka bola položená v rámci sporu začatého spoločnosťou Řízení letového provozu ČR, s. p., so sídlom v Českej republike (ďalej len „žalobkyňa“) proti Bundesamt für Finanzen (Spolkový finančný úrad), ktorý sa týka zákonnosti rozhodnutia tohto úradu o zamietnutí žiadosti žalobkyne o vrátenie DPH, ktorú zaplatila v Nemecku v roku 2002 za poskytovanie služieb, ktoré využívala na nemeckom území.

Právny rámec

4. Rada rozhodnutím z 22. decembra 1994 [3] schválila v mene Spoločenstva, a pokiaľ

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129.

3 — Rozhodnutie Rady 94/800/ES týkajúce sa uzavretia dohôd v mene Európskeho spoločenstva, pokiaľ ide o záležitosti v rámci jeho kompetencie, ku ktorým sa dospelo na Uruguajskom kole multilaterálnych rokovaní (1986 — 1994) (Ú. v. ES L 336, s. 1; Mim. vyd. 11/021, s. 80).

ide o záležitosti v rámci jeho kompetencie, predovšetkým Dohodu o založení Svetovej obchodnej organizácie (ďalej len „WTO“), ako aj dohody uvádzané v prílohách 1, 2 a 3 tejto dohody, medzi ktorými sa v prílohe 1B uvádza GATS.

5. Článok II GATS s názvom „Doložka najvyšších výhod“ v odseku 1 stanovuje:

„Vzhľadom na opatrenia zahrnuté v tejto dohode poskytne každý člen okamžite a bezpodmienečne službám a dodávateľom služieb ľubovoľného druhého člena zaobchádzanie nie menej priaznivé, než aké poskytuje obdobným službám a dodávateľom služieb ktorejkoľvek inej krajiny.“

6. Článok 2 trinástej smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte daň z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu, alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 (3) písm. a) a b) smernice 77/388/EHS alebo na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 b) článku 1 [v článku 1 ods. 1 písm. b) — *neoficiálny preklad*] tejto smernice.

2. Členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa daní z obratu tretími štátmi.

…“

7. § 18 ods. 9 šiesta veta Umsatzsteuergesetz 1999 (nemecký zákon o dani z obratu z roku 1999; ďalej len „UStG“) [4] stanovuje:

„Ak podnikateľ nemá sídlo na území Spoločenstva, daň na vstupe mu je vrátená, iba ak v krajine, v ktorej má sídlo, nie je vyberaná žiadna daň z obratu alebo porovnateľná daň,

4 — BGBl. 1999, I, s. 1270.

alebo v prípade, že takáto daň je vyberaná, ak sa vracia podnikateľom so sídlom na jej území.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8. Žalobkyňa je českým podnikom, ktorý poskytuje služby v oblasti bezpečnosti leteckej dopravy vo vzdušnom priestore nad územím Českej republiky. Okrem toho ponúka letecký výcvik, ktorý sa uskutočňuje výlučne na tomto území.

9. V rámci tejto poslednej uvedenej činnosti využila v roku 2002 výcvik na letových simulátoroch a iné školenia poskytované v Nemecku nemeckými podnikmi, pričom šlo o služby, ktoré v tomto štáte podliehajú DPH. Po zaplatení DPH za uvedené služby žalobkyňa zaslala na Bundesamt für Finanzen žiadosť, doručenú 7. júla 2003, o vrátenie dane vo výške 29 013,60 eur za obdobie od januára do decembra 2002.

10. Bundesamt für Finanzen rozhodnutím z 12. februára 2004 zamietol žiadosť z dôvodu, že podmienka uplatnenia vzájomnosti stanovená v § 18 ods. 9 šiestej vete UStG nebola v danom prípade splnená. Okrem toho rozhodnutím z 27. apríla 2004 zamietol z toho istého dôvodu aj námietku vznesenú žalobkyňou proti prvému rozhodnutiu.

11. Žalobkyňa preto 5. mája 2004 podala žalobu na Finanzgericht Köln.

12. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je uvedené, že vrátenie dane v prospech žalobkyne, ktorú tá zaplatila na vstupe v Nemecku, bolo vylúčené podľa vnútroštátneho práva pri uplatnení § 18 ods. 9 šiestej vety UStG. Vnútroštátny súd uvádza, že Česká republika počas relevantného obdobia vyberala daň z obratu, avšak bez toho, aby vo vzťahu k nemeckým podnikom stanovovala vrátenie dane zaplatenej na vstupe.

13. Vnútroštátny súd však pochybuje o zlučiteľnosti § 18 ods. 9 šiestej vety UStG s ustanoveniami článku 2 ods. 2 trinástej smernice napriek tomu, že vnútroštátne ustanovenie sa na nich zakladá a preberá ich znenie. Tento súd sa pýta, či článok 2 ods. 2 trinástej smernice nemá byť vykladaný reštriktívne vo vzťahu k členským štátom WTO, a teda zmluvným stranám GATS

v súlade s doložkou najvyšších výhod stanovenou v článku II ods. 1 GATS; či sa preto na základe tohto posledného uvedeného ustanovenia treba domnievať, že možnosť ponúknutá článkom 2 ods. 2 trinástej smernice podmieniť vrátenie dane zaplatenej na vstupe požiadavkou vzájomnosti sa nevzťahuje na členské štáty WTO.

14. Vnútroštátny súd uvádza, že Česká republika a Európske spoločenstvo sú členmi WTO, a teda aj zmluvnými stranami GATS od 1. januára 1995 a že členské štáty Európskeho spoločenstva sa medzi sebou vzdali uplatňovania podmienky vzájomnosti, ktorá je obdobná podmienke uvedenej v článku 2 ods. 2 trinástej smernice. Je preto nepochybné, že aj Česká republika sa môže na základe článku II ods. 1 GATS domáhať zaobchádzania, ktoré neprihliada na podmienku vzájomnosti. [5]

15. Vnútroštátny súd napokon uvádza, že GATS je dohodou čisto medzinárodného práva, ktorá zakladá práva a povinnosti iba medzi jej účastníkmi, a že porušenia GATS musia byť v zásade prejednávané iba na základe Dohovoru o pravidlách a postupoch pri urovnávaní sporov, dohodnutého v rámci WTO. To však podľa názoru vnútroštátneho súdu neznamená, že Európske spoločenstvo a jeho inštitúcie nemajú vykladať a uplatňovať v súlade s GATS sekundárne právo Spoločenstva prijaté pred prístupom do WTO, kam patrí aj trinásta smernica. Dohody ako GATS, uzavreté za podmienok stanovených v článku 300 ods. 7 ES, na ktorý výslovne odkazuje článok 133 ods. 3 ES, sú totiž záväzné pre inštitúcie Spoločenstva a pre jeho členské štáty a sú neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Spoločenstva.

16. Vnútroštátny súd vzhľadom na to, že riešenie sporu, o ktorom má rozhodnúť, závisí od zlučiteľnosti § 18 ods. 9 šiestej vety UStG s článkom 2 ods. 2 trinástej smernice, a vzhľadom na pochybnosti o správnom výklade tohto posledného uvedeného ustanovenia prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru túto otázku:

„Má sa článok 2 ods. 2 trinástej smernice… vykladať reštriktívne tak, že možnosť podmieniť vrátenie DPH poskytnutím porovnateľných výhod v oblasti daní z obratu tretími štátmi, stanovená v tomto článku pre

5 — Podľa vnútroštátneho súdu to vyplýva aj zo skutočnosti, že hoci článok II ods. 2 GATS výslovne stanovil možnosť vylúčiť z rozsahu pôsobnosti článku II ods. 1 GATS opatrenia odporujúce doložke najvyšších výhod, pokiaľ sú tieto opatrenia vymenované v príslušnej prílohe dohody a spĺňajú podmienky v nej stanovené, v uvedenej prílohe nie je stanovená žiadna výnimka tohto druhu vo vzťahu k článku 2 ods. 2 trinástej smernice.

členské štáty, sa nevzťahuje na tie štáty, ktoré sa ako zmluvné strany [GATS] môžu odvolávať na doložku najvyšších výhod stanovenú touto dohodou (článok II ods. 1 GATS)?“

Právna analýza

17. Účastníci konania, ktorí podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora predložili písomné pripomienky na Súdny dvor — teda cyperská a poľská vláda, ako aj Komisia — sa zhodujú v názore, aj keď z čiastočne odlišných dôvodov, že na prejudiciálnu otázku treba odpovedať záporne. [6]

18. Zastávam rovnaký názor, a to z dôvodov, ktoré uvediem nižšie.

19. Považujem za vhodné preskúmať v prvom rade tvrdenie, ktoré Komisia vo svojich písomných pripomienkach rozvinula najviac a ktorým v podstate vyjadruje požiadavku nepriznať podnikateľovi so sídlom v treťom štáte, akým bola žalobkyňa v čase vzniku skutkových okolností [7], výhodnejšie postavenie, než je priznané podnikateľom so sídlom v Spoločenstve.

20. Komisia uvádza, že postup vrátenia DPH subjektom podliehajúcim zdaneniu, ktorí nesídlia v danom štáte, ktorý sa uplatňuje na podnikateľov so sídlom v rámci Spoločenstva v súlade so smernicou 79/1072/EHS [8], je charakterizovaný zásadným vzťahom, na ktorý Súdny dvor poukázal v rozsudku Debouche [9], medzi právom na vrátenie dane a právom na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Komisia tvrdí, že podľa tohto rozsudku a v súlade s účelom systému smerníc o DPH subjekt podliehajúci zdaneniu, ktorý je oslobodený od dane a ktorý z tohto dôvodu nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v jednom štáte, nemá ani právo na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte. [10]

21. Rovnaké riešenie by malo *a fortiori* platiť v prípade vrátenia DPH zaplatenej na vstupe v prospech podnikateľov so sídlom

6 — Poľská vláda však vyzvala Súdny dvor, aby časovo obmedzil účinky svojho rozhodnutia v prípade jeho kladnej odpovede na prejudiciálnu otázku.

7 — Ako je známe, Česká republika je členom Európskeho spoločenstva iba od 1. mája 2004.

8 — Ósma smernica Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

9 — Rozsudok z 26. septembra 1996, C-302/93, Zb. s. I-4495.

10 — Rozsudok Debouche, už citovaný, bod 15.

v tretích štátoch, a to rovnako na základe článku 3 ods. 2 trinástej smernice, podľa ktorého vrátenie dane stanovené v článku 2 ods. 1 tejto smernice sa nesmie poskytnúť za výhodnejších podmienok, ako sú podmienky používané na osoby podliehajúce zdaneniu v Spoločenstve. Podľa Komisie v prípade, že podnikateľ so sídlom v treťom štáte nepodlieha v tomto štáte DPH, nemôže si uplatniť práva týkajúce sa dane zaplatenej na vstupe, a preto by si ani nemal uplatniť právo na vrátenie dane voči členským štátom Spoločenstva, v ktorých prípadne zaplatil DPH na vstupe. Opačné riešenie by malo za následok, že tento podnikateľ by užíval výhodnejšie zaobchádzanie, než aké sa uplatňuje na osoby podliehajúce zdaneniu so sídlom v Spoločenstve.

22. Komisia okrem toho tvrdí, že „možnosť odpočítať daň zaplatenú na vstupe vo vlastnej krajine pôvodu osobou podliehajúcou zdaneniu predstavuje ‚požiadavku vzájomnosti' práva Spoločenstva" a že „podniky so sídlom v iných členských štátoch Spoločenstva môžu napokon využívať aj mechanizmus odpočtu dane zaplatenej na vstupe". Tým vzniká „vzájomnosť" medzi členskými štátmi Spoločenstva. [11]

23. Podľa názoru Komisie zamietnutie žiadosti žalobkyne o vrátenie dane nemeckými orgánmi nie je v rozpore s doložkou najvyšších výhod stanovenou v GATS. Toto zamietnutie neznevýhodňuje žalobkyňu vo vzťahu k podnikom so sídlom v Spoločenstve, ale je naopak v súlade so systémom DPH Spoločenstva a so všeobecnou zásadou rovnosti, keďže zabraňuje tomu, aby sa žalobkyňa — ktorá podľa Komisie nie je subjektom podliehajúcim zdaneniu v zmysle smernice 77/388/EHS [12] — ocitla vo výhodnejšej situácii, než v ktorej sa nachádzajú podniky so sídlom v Spoločenstve.

24. Mne sa však zdá, že prípadná skutková a právna dôvodnosť tvrdenia Komisie, ktoré je teraz skúmané — a ktoré sa zakladá na skutkovom predpoklade, že v čase vzniku skutkových okolností žalobkyňa nepodliehala dani z obratu v štáte, v ktorom mala sídlo, — nemá žiaden vplyv na podstatu prejudiciálnej otázky, ktorá sa týka iba výkladu ustanovení, a je teda nezávislá od skutkových okolností prejednávanej veci.

25. Zdá sa, že problém vznesený týmto tvrdením sa týka skôr relevantnosti prejudiciálnej otázky na účely rozhodnutia, ktoré má prijať Finanzgericht Köln, a teda prípustnosti samotnej prejudiciálnej otázky.

11 — Písomné pripomienky Komisie, bod 20 *in fine*.

12 — Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

26. Ak by totiž vyplynulo, že žalobkyňa v relevantnom období v Českej republike nepodliehala dani z obratu, alebo že aj keď tejto dani podliehala, neodpočítala si v tomto štáte daň zaplatenú na vstupe, jej domáhanie sa — na základe výkladu článku 2 ods. 2 trinástej smernice v súlade s článkom II ods. 1 GATS — rovnakého zaobchádzania, aké Nemecko zabezpečuje podnikom Spoločenstva v oblasti vrátenia DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť v žiadnom prípade užitočné pre získanie požadovaného vrátenia dane.

27. Vysvetlenie právnej úpravy Spoločenstva v oblasti vrátenia DPH osobám podliehajúcim zdaneniu so sídlom v inom členskom štáte Spoločenstva, ktoré urobila Komisia na základe rozsudku Debouche, sa mi totiž zdá správne. Súdny dvor upresnil vzťah, ktorý existuje medzi právom na odpočet v členskom štáte, v ktorom má osoba podliehajúca zdaneniu sídlo, a právom na vrátenie dane v inom členskom štáte, v ktorom boli uskutočnené výdavky. Rozhodol totiž, že osoba podliehajúca zdaneniu, ktorá je oslobodená od dane a ktorá z tohto dôvodu nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v členskom štáte, v ktorom má sídlo, nemá ani právo, v súlade s účelom systému smerníc o DPH, na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte. [13]

28. Napriek tomu sa však domnievam, že nemožno mať vážne pochybnosti o prípustnosti prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu z hľadiska jej relevantnosti pre konanie vo veci samej.

29. V tejto súvislosti pripomínam, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že v rámci spolupráce Súdneho dvora s vnútroštátnymi súdmi ustanovenej v článku 234 ES prislúcha iba vnútroštátnemu súdu, ktorý koná vo veci a ktorý musí niesť zodpovednosť za prijímané súdne rozhodnutie, posúdiť z hľadiska osobitostí prípadu jednak to, či je na vydanie rozsudku potrebné rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, a jednak to, či sú otázky, ktoré kladie Súdnemu dvoru, právne relevantné. Z toho vyplýva, že ak sa položené otázky týkajú výkladu práva Spoločenstva, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. [14] Odmietnutie návrhu podaného vnútroštátnym súdom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými alebo právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili. [15]

13 — Pozri v tomto zmysle, odvolávajúc sa na rozsudok Debouche, už citovaný (bod 15), rozsudok z 13. júla 2000, Monte dei Paschi di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 23.

14 — Pozri rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman a i., C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 59; z 26. novembra 1998, Bronner, C-7/97, Zb. s. I-7791, bod 16, a z 23. novembra 2006, Asnef-Equifax, C-238/05, Zb. s. I-11125, bod 15.

15 — Pozri rozsudky Bosman a i., už citovaný, bod 61; Bronner, už citovaný, bod 17, a Asnef-Equifax, b už citovaný, od 17.

30. Lenže tvrdenie Komisie, ktoré je teraz skúmané, nedokazuje, že by sa v prejednávanej veci potvrdila niektorá z uvedených situácií.

31. V tejto súvislosti predovšetkým uvádzam, že faktický predpoklad, na ktorom sa zakladá uvedené tvrdenie, a síce okolnosť, že žalobkyňa v čase vzniku skutkových okolností nepodliehala v Českej republike dani z obratu, je iba jednoduchým tvrdením Komisie, ale nie je podporený údajmi uvedenými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

32. Tento návrh neobsahuje presné údaje o daňovom režime platnom v Českej republike v čase vzniku skutkových okolností. Na strane 5 pod písm. cc) tohto návrhu je uvedené, že „dane zaplatené žalobkyňou sú tiež odpočítateľné ako dane zaplatené na vstupe…, keďže samotná žalobkyňa bola osobou podliehajúcou zdaneniu." Na strane 6 pod písm. bbb) je ďalej upresnené, že „Česká republika v období relevantnom pre vrátenie dane vybrala daň z obratu, ale v danej dobe nestanovovala vnútroštátnym podnikom žiadne vrátenie dane zaplatenej na vstupe"; a okrem toho je dodané konštatovanie, ktoré vnútroštátny súd považuje za zásadné, podľa ktorého nemecké podniky nemajú nárok na takéto vrátenie dane zaplatenej na vstupe v Českej republike.

33. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nijakým spôsobom nevyplýva, že by žalobkyňa v čase vzniku skutkových okolností nepodliehala v Českej republike dani z obratu. Hoci druhá pasáž tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorú som uviedol v predchádzajúcom bode, zdá sa, naznačuje, že žalobkyňa si v nijakom prípade nemohla v tomto štáte odpočítať daň zaplatenú na vstupe, nemožno sa podľa mňa domnievať, že táto okolnosť vyplýva jednoznačne a jasne zo samotného návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

34. Preto aj keby táto skutočnosť bola nakoniec potvrdená, prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom by nevyhnutne neprestala byť relevantnou na účely rozhodnutia, ktoré má tento súd prijať. V tomto smere je vhodné pripomenúť, že z toho, čo vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa rozhodnutie o zamietnutí vrátenia dane, ktoré prijal Bundesamt für Finanzen, zakladalo len na chýbajúcej vzájomnosti v zmysle § 18 ods. 9 šiestej vety UStG, a že vnútroštátny súd pochybuje o správnosti tohto odôvodnenia vzhľadom na pochybnosti o zlučiteľnosti tohto ustanovenia s článkom 2 ods. 2 trinástej smernice.

35. Zdá sa, že vnútroštátny súd teda zaujíma, či Bundesamt für Finanzen mohol oprávnene namietnuť voči žalobkyni chýbajúcu vzájomnosť medzi Českou republikou a Nemeckom, pokiaľ ide o uznanie, zo strany oboch štátov,

práva na vrátenie dane z obratu zaplatenej na vstupe v jednom štáte podnikateľmi so sídlom v druhom štáte, keď Nemecko nepodmieňuje vzájomnosťou poskytnutie tejto výhody podnikateľom so sídlom v iných členských štátoch Spoločenstva.

36. Z dôvodu istej nejednoznačnosti tvrdení Komisie považujem za užitočné upresniť, že ako som uviedol vyššie v bode 22, nie je možné tvrdiť, že právny systém vymedzený smernicami Spoločenstva v oblasti DPH pripúšťa, aby členské štáty Spoločenstva podmienili vzájomnosťou uplatnenie vnútroštátnych predpisov, ktoré preberajú ustanovenia Spoločenstva týkajúce sa vrátenia DPH osobám podliehajúcim zdaneniu so sídlom v inom členskom štáte. Skutočnosť, že jedna zložka uvedeného právneho systému, pokiaľ ide o toto vrátenie, pozostáva z určitého druhu vzájomného uznávania vnútroštátnych predpisov, ktoré upravujú zdaňovanie a právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, vôbec neznamená, že členské štáty sú oprávnené uplatniť podmienku vzájomnosti pri poskytnutí predmetnej výhody. Každý členský štát je povinný zosúladiť svoj vnútroštátny právny poriadok tak, aby bolo pre podniky so sídlom v iných členských štátoch zabezpečené, za podmienok stanovených právnymi predpismi Spoločenstva, vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za plnenia, ktoré boli uskutočnené na vlastnom území, a to nezávisle na skutočnom dodržiavaní tejto povinnosti ostatnými členskými štátmi.

37. Za predpokladu, že by žalobkyňa v relevantnom období podliehala dani z obratu a využila odpočet dane zaplatenej na vstupe v štáte, v ktorom má sídlo, kladná odpoveď na prejudiciálnu otázku by mala za následok, že má právo na požadované vrátenie dane rovnako, ako by postupovalo Nemecko vo vzťahu k podnikateľovi Spoločenstva, ktorý sa nachádza v rovnakých podmienkach.

38. Naopak, za predpokladu, že by žalobkyňa v danom období nepodliehala dani z obratu a neodpočítala si daň zaplatenú na vstupe v štáte, v ktorom má sídlo, nemohla by samozrejme získať požadované vrátenie dane s odvolaním sa na zaobchádzanie v Spoločenstve; ale kladná odpoveď na prejudiciálnu otázku by znamenala, že rozhodnutie o zamietnutí tohto vrátenia sa nemôže zakladať na odôvodnení, ktoré uviedol Bundesamt für Finanzen.

39. Aj pri tejto druhej možnosti však nie je vôbec vylúčené, že hoci žalobkyňa nemôže získať požadované vrátenie dane, prejudiciálna otázka vnútroštátneho súdu môže byť napriek tomu relevantná na účely rozhodnutia sporu, o ktorom má tento súd rozhodnúť, predovšetkým s ohľadom na

prípadnú zmenu odôvodnenia rozhodnutia zo strany Bundesamt für Finanzen. [16]

40. Domnievam sa preto — pričom platí, že v prípade kladnej odpovede Súdneho dvora na prejudiciálnu otázku je vnútroštátny súd príslušný overiť, či žalobkyňa v čase vzniku skutkových okolností podliehala v Českej republike dani z obratu a mala právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe —, že tvrdenie Komisie, ktoré som práve preskúmal, nielenže nemá vplyv na podstatu prejudiciálnej otázky, ale ani nepreukazuje zrejmú irelevantnosť prejudiciálnej otázky na účely prijatia rozhodnutia vnútroštátnym súdom, a teda ani jej neprípustnosť podľa judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 234 ES.

41. Pokiaľ ide o podstatu prejudiciálnej otázky, predovšetkým považujem za nedôvodné tvrdenie poľskej vlády, podľa ktorého článok II ods. 1 GATS nie je v prejednávanej veci relevantný, keďže pravidlo v ňom stanovené sa uplatňuje výlučne na poskytovania služieb a nie na daňové zaobchádzanie, ktoré je s nimi spojené. Ako správne uviedla Komisia v svojej odpovedi na písomnú otázku, ktorú Súdny dvor v tejto súvislosti položil účastníkom konania na konaní, opatrenia daňového charakteru nie sú vyňaté z pôsobnosti ustanovení GATS.

42. V tomto smere uvádzam, že definícia opatrení, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti GATS, je extrémne široká. Podľa jej článku I ods. 1 sa GATS „vzťahuje na opatrenia členov pôsobiacich [pôsobiace — *neoficiálny preklad*] v obchode so službami“ [17], pričom za „opatrenia členov“ treba v zmysle článku I ods. 3 písm. a) GATS považovať opatrenia prijaté „vládami a ústrednými, regionálnymi a miestnymi úradmi“ a „mimovládnymi orgánmi pri výkone právomocí delegovaných vládami alebo ústrednými, regionálnymi alebo miestnymi úradmi“. Okrem toho, ako uviedla Komisia, článok XXVIII písm. a) GATS upresňuje, že na účely tejto dohody pojem „‚opatrenie‘ znamená akékoľvek opatrenie člena, či už formou právneho predpisu, pravidla, smernice, rozhodnutia, správneho opatrenia alebo akoukoľvek inou formou“. Napokon, osobitné odkazy na daňovú oblasť sú obsiahnuté v ďalších ustanoveniach GATS, ako napríklad v článku XIV písm. d) a e), a v článku XXVIII písm. o).

16 — Okrem toho nie je zbytočné zdôrazniť, že ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, žalobkyňa nezaložila svoju žalobu podanú na Bundesamt für Finanzen na doložke najvyšších výhod stanovenej v článku II ods. 1 GATS, ale zdá sa, že to bol naopak vnútroštátny súd, ktorý bez návrhu vzniesol predmetnú prejudiciálnu otázku.

17 — Podľa odvolacieho orgánu zriadeného v rámci WTO použitie v článku I ods. 1 GATS termínu „pôsobiace“, ktorý sa týka opatrení, ktoré majú „účinok“ na obchod so službami, odráža zámer tvorcov GATS dať tejto dohode široký rozsah pôsobnosti [správa WT/DS27/AB/R, „*European Communities — Bananas*“, z 25. septembra 1997 (k dispozícii na internetovej stránke WTO: www.wto.org), bod 220].

43. Musím napokon spomenúť iný aspekt, ktorý nebol uvedený ani v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru a ktorý sa týka takzvanej „preferencie Spoločenstva“ ako výnimky z doložky najvyšších výhod stanovenej v článku II ods. 1 GATS.

44. Okrem osobitných výnimiek v zmysle článku II ods. 2 GATS, ktoré musia byť uvedené v príslušnej prílohe tejto dohody, GATS totiž stanovuje rad ďalších výnimiek z doložky najvyšších výhod, medzi ktorými aj výnimku *ratione personae* uvedenú v článku V, ktorý sa týka „Hospodárskej integrácie“.

45. Tento článok v odseku 1 upresňuje, že GATS „nebude brániť ktorémukoľvek z jej členov, aby bol stranou dohody alebo uzavrel dohodu, ktorá liberalizuje obchod so službami medzi dvoma alebo viacerými stranami takejto dohody“, za predpokladu, že bol splnený určitý počet podmienok: „podstatné sektorové krytie“ [článok V ods. 1 písm. a)], odstránenie diskriminačných opatrení a/alebo zákaz prijatia nových alebo viac diskriminujúcich opatrení [článok V ods. 1 písm. b)] na účely uľahčenia obchodu medzi zmluvnými stranami, a aby sa vo vzťahu ku ktorémukoľvek členovi, ktorý stojí mimo takejto dohody, nezvyšovala celková úroveň prekážok obchodu so službami v príslušných sektoroch alebo podsektoroch (článok V ods. 4).

46. Článkom V nie sú v podstate dotknuté, s výhradou dodržania vyššie uvedených podmienok, opatrenia prijaté na základe dohôd o ekonomickej integrácii — ktorých cieľom je zvyčajne umožniť zmluvným stranám dosiahnuť medzi nimi vyššiu úroveň liberalizácie, než je tá, ktorá existuje medzi členmi WTO —, ktoré by boli inak nezlučiteľné s doložkou najvyšších výhod stanovenou v článku II. [18]

47. Z toho vyplýva, že ak Zmluva ES spĺňa podmienky stanovené v článku V GATS, štát, ktorý je členom WTO a nie je členom Spoločenstva, sa nemôže na základe článku II ods. 1 GATS domáhať, aby bolo dodávateľovi služieb, ktorý má sídlo na jeho území, poskytnuté zo strany členského štátu Spoločenstva rovnaké zaobchádzanie, aké tento členský štát poskytuje v súlade s právom Spoločenstva poskytovateľovi služieb so sídlom v inom členskom štáte Spoločenstva. Za týchto okolností možno na prejudiciálnu otázku odpovedať iba záporne.

48. Preto na účely tohto prejudiciálneho konania nepovažujem za dôležité preveriť, či Zmluva ES skutočne spĺňa všetky vyššie uvedené podmienky, čo by mohlo byť dosť zložité predovšetkým vo vzťahu k podmienke

18 — Správa odbornej komisie WT/DS139/R a WT/DS142/R, „*Canada — Certain Mesures Affecting the Automotive Industr* y“ z 11. februára 2000 (k dispozícii na internetovej stránke WTO: www.wto.org), bod 10.271.

týkajúcej sa nezvyšovania celkovej úrovne prekážok obchodu so službami vo vzťahu ku ktorémukoľvek členovi, ktorý stojí mimo takejto dohody, *v príslušných sektoroch alebo podsektoroch*.

49. Aj keby sa totiž mohlo dospieť k záveru, že Zmluva ES nespĺňa tieto podmienky a teda že na situáciu žalobkyne by sa teoreticky malo uplatniť zaobchádzanie Spoločenstva podľa článku II ods. 1 GATS, zdá sa mi zrejmé, že pri uplatnení judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa účinkov dohôd WTO v rámci Spoločenstva možno na prejudiciálnu otázku odpovedať iba záporne.

50. V tomto smere je potrebné predovšetkým pripomenúť, tak ako to urobili všetci účastníci konania, ktorí predložili písomné pripomienky, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že berúc do úvahy ich povahu a ich štruktúru dohody WTO sa v zásade neuvádzajú medzi normami, vo vzťahu ku ktorým Súdny dvor kontroluje zákonnosť aktov inštitúcií Spoločenstva.[19] Na druhej strane z tých istých dôvodov považuje Súdny dvor ustanovenia dohôd WTO za nespôsobilé zakladať práva jednotlivcov, ktoré by tí mohli uplatňovať priamo na súde v zmysle práva Spoločenstva.[20]

51. Iba v prípade, keď by Spoločenstvo plánovalo vykonať konkrétny záväzok prevzatý v rámci WTO, alebo v prípade, keď akt Spoločenstva výslovne odkazuje na presné ustanovenia dohôd WTO, je Súdny dvor príslušný preskúmať zákonnosť sporného aktu Spoločenstva s ohľadom na dohody WTO.[21]

52. Cyperská a poľská vláda sa domnievajú, zdôrazňujúc, že v predmetnej veci Spoločenstvo nemalo v úmysle vykonať konkrétny záväzok prevzatý v rámci WTO a že trinásta smernica výslovne neodkazuje na presné ustanovenia dohôd WTO, že z judikatúry uvedenej vyššie v bode 50 vyplýva na prejudiciálnu otázku položenú Finanzgericht Köln záporná odpoveď.

53. Je však potrebné zdôrazniť, že v prejednávanej veci sa na článok II ods. 1 GATS neodkazuje kvôli napadnutiu platnosti

19 — Pozri rozsudky z 23. novembra 1999, Portugalsko/Rada, C-149/96, Zb. s. I-8395, bod 47, a zo 14. decembra 2000, Dior a i., C-300/98 a C-392/98, Zb. s. I-11307, bod 43; uznesenie z 2. mája 2001, OGT Fruchthandelsgesellschaft, C-307/99, Zb. s I-3159, bod 24, a rozsudok z 1. marca 2005, Van Parys, C-377/02, Zb. s. I-1465, bod 39.

20 — Rozsudok Dior a i., už citovaný, bod 44, a uznesenie OGT Fruchthandelsgesellschaft, už citované, bod 25.

21 — Pozri rozsudky Portugalsko/Rada, už citovaný, bod 49, a Van Parys, už citovaný, bod 40.

článku 2 ods. 2 trinástej smernice. Ako správne uviedla Komisia, prejudiciálna otázka sa netýka prípadného priameho účinku [22] doložky najvyšších výhod stanovenej v GATS, ale výkladu, v súlade s ustanoveniami WTO, doložky vzájomnosti v oblasti vrátenia dane zaplatenej na vstupe, stanovenej v trinástej smernici. [23]

54. V tomto smere vnútroštátny súd správne pripomína, že medzinárodné dohody, ktoré boli tak ako GATS uzavreté podľa podmienok stanovených v článku 228 Zmluvy ES (teraz článok 300 ES), sú v zmysle odseku 7 tohto článku záväzné pre inštitúcie Spoločenstva a pre členské štáty.

22 — Tak ako použila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, aj ja použijem výraz „priamy účinok“ v širšom zmysle, zahrnujúc pod neho okrem účinnosti (alebo dovolateľnosti) „nahradenia“ — teda spôsobilosti ustanovenia medzinárodnej dohody ako zdroja práv a povinností byť uplatnené na konkrétnu vec namiesto inak uplatniteľnej odlišnej normy (sekundárneho práva Spoločenstva alebo vnútroštátneho práva) — aj účinnosť (alebo dovolateľnosť) „vylúčenia“, teda spôsobilosti tohto ustanovenia ako parametra zákonnosti zabrániť účinnosti tejto normy, avšak bez toho, aby ju nahradilo. Ku konceptuálnej odlišnosti medzi dovolateľnosťou nahradenia a dovolateľnosťou vylúčenia, avšak v kontexte vzťahov medzi smernicami Spoločenstva a ustanoveniami vnútroštátneho práva členských štátov, odkazujem na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio v spojených veciach Océano Grupo Editorial e Salvat Editores (C-240/98 a C-244/98, v ktorých bol vydaný rozsudok z 27. júna 2000, Zb. s. I-4941), body 37 až 39, a generálny advokát Léger vo veci Linster, (C-287/98, v ktorej bol vydaný rozsudok z 19. septembra 2000, Zb. s. I-6917), body 55 až 77.

23 — Uvádzam však, že trinásta smernica predchádza dohodám WTO (ktoré boli uzavreté v roku 1994) a nebola nikdy zmenená a doplnená, preto ani výslovne neodkazuje na konkrétne ustanovenia týchto dohôd a ani Spoločenstvo nemohlo mať v úmysle vykonať ňou konkrétny záväzok prevzatý v rámci WTO. Okrem toho dodávam, že znenie smernice tiež neumožňuje domnievať sa, že Spoločenstvo jej prijatím malo v úmysle vykonať konkrétny záväzok vyplývajúci zo Všeobecnej dohody o clách a obchode (ďalej len „GATT“) z roku 1947, ktorá okrem toho nezahŕňala oblasť služieb.

55. Podľa Súdneho dvora prednosť medzinárodných zmlúv, ktoré uzavrelo Spoločenstvo, pred sekundárnou právnou úpravou Spoločenstva vyžaduje, aby táto právna úprava bola v čo najširšej možnej miere vykladaná v súlade s týmito zmluvami. [24]

56. Toto stanovisko Súdneho dvora je potvrdené a podporené rozsudkami, v ktorých Súdny dvor rozhodol, odvolávajúc sa na judikatúru, ktorú som uviedol v bode 50 vyššie, že vnútroštátne súdne orgány sú v zmysle právneho poriadku Spoločenstva povinné, keď majú uplatniť svoje vnútroštátne predpisy na nariadenie opatrení na ochranu práv patriacich do oblasti, na ktorú sa uplatňuje Dohoda o obchodných aspektoch práv duševného vlastníctva (ďalej len „dohoda TRIPS“) — ktorá predstavuje prílohu 1C Dohody zakladajúcej WTO — a v ktorej už Spoločenstvo vydalo predpisy, ako je tomu v prípade ochrannej známky, vykonať to v medziach

24 — Pozri rozsudok z 10. septembra 1996, Komisia/Nemecko, C-61/94, Zb. s. I-3989, bod 52. Súdny dvor už v rozsudku z 24. novembra 1992, Poulsen a Diva Navigation (C-286/90, Zb. s. I-6019 body 9 a 11), rozhodol, vychádzajúc z predpokladu, že právomoci Spoločenstva musia byť vykonávané pri dodržiavaní medzinárodného práva, že článok 6 nariadenia Rady (EHS) č. 3094/86 zo 7. októbra 1986 ustanovujúceho určité technické opatrenia na zachovanie zdrojov rybolovu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 288, s. 1) sa má vykladať, a rozsah jeho pôsobnosti vymedziť s ohľadom na relevantné ustanovenia medzinárodného morského práva, medzi ktoré patria ustanovenia obsiahnuté v Dohovore o zachovaní lososov v severnom Atlantickom oceáne (Ú. v. ES L 378, s. 25), ktorý Spoločenstvo uzavrelo v roku 1982. Okrem toho v rozsudkoch zo 17. októbra 1995, Werner (C-70/94, Zb. s. I-3189 bod 23), a Leifer a i. (C-83/94, Zb. s. I-3231, bod 24), Súdny dvor odkázal na článok XI GATT, považujúc ho „za relevantný na účely výkladu právnej úpravy Spoločenstva týkajúcej sa medzinárodného obchodu“.

možností s ohľadom na znenie a účel článku 50 dohody TRIPS [25].

57. Preto na rozdiel od toho, čo tvrdí cyperská a poľská vláda, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že neexistencia priameho účinku dohôd WTO nevylučuje povinnosť súdov Spoločenstva a vnútroštátnych súdov vykladať ustanovenia sekundárneho práva Spoločenstva v čo najširšej možnej miere v súlade s ustanoveniami týchto dohôd.

58. Ako však správne uvádza Komisia, táto povinnosť je obmedzená na „najširšiu možnú mieru“. To znamená, že právny predpis Spoločenstva, ktorý sa má byť vykladať, musí ponechať priestor pre viacero možných výkladov. Avšak V prípade však, že jeho význam je jednoznačný a v rozpore s ustanovením vyššej právnej sily medzinárodnej dohody, právny predpis sa nebude môcť vykladať v súlade s týmto ustanovením, pretože dosiahnuť výsledok, ktorý je v súlade s dohodou, je možné iba výkladom *contra legem*, ktorým bude tento právny predpis pozbavený svojho normatívneho obsahu. Táto neutralizácia právneho predpisu Spoločenstva kvôli rešpektovaniu ustanovenia medzinárodnej dohody však predpokladá, že uvedené ustanovenie má určitý priamy účinok v právnom poriadku Spoločenstva, prinajmenšom účinok „vylúčenia“ [26], ktorý však pri uplatnení judikatúry citovanej v bodoch 50 a 51 vyššie nemožno v prejednávanej veci uznať.

59. Zdá sa mi, že článok 2 ods. 2 trinástej smernice neponecháva priestor pre výkladové pochybnosti týkajúcich sa určenia tretích štátov, vo vzťahu ku ktorým sú členské štáty Spoločenstva oprávnené uplatniť v zmysle odseku 1 toho istého článku podmienku vzájomnosti na účely vrátenia DPH zaplatenej na vstupe osobou podliehajúcou zdaneniu, ktorá nemá sídlo na území Spoločenstva. Predmetné ustanovenie sa jasne a bez rozdielu vzťahuje na všetky tretie štáty bez toho, aby ponechávalo možnosť pre prípadné výnimky.

60. Podľa môjho názoru preto článok 2 ods. 2 trinástej smernice, vzhľadom na jeho jednoznačné znenie, neumožňuje taký reštriktívny výklad, aký bol navrhnutý v prejudiciálnej otázke.

25 — Rozsudky Dior a i., už citovaný, bod 47, a zo 16. novembra 2004, Anheuser-Busch, C-245/02, Zb. s. I-10989, bod 55.

26 — Pozri poznámku pod čiarou 22.

Návrh

61. S ohľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht Köln, odpovedal takto:

Článok 2 ods. 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, sa má vykladať v tom zmysle, že možnosť stanovená v tomto článku pre členské štáty podmieniť vrátenie DPH zaplatenej na vstupe osobami podliehajúcimi zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva, poskytnutím porovnateľných výhod v oblasti daní z obratu tretími štátmi sa vzťahuje na všetky tretie štáty vrátane tých, ktoré sa ako zmluvné strany Všeobecnej dohody o obchode so službami môžu odvolávať na doložku najvyšších výhod stanovenú v článku II ods. 1 tejto dohody.