SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PAOLA MENGOZZIJA,

predstavljeni 15. februarja 2007[1]

1. Finanzgericht Köln (Nemčija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišče poziva, naj pojasni, kako je treba razlagati člen 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).[2]

2. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba navedeno določbo razlagati tako, da možnost, ki jo ta zagotavlja državam članicam, da lahko opravijo vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, če tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov, ne velja za tiste države, ki se kot pogodbenice Splošnega sporazuma o trgovini s storitvami (v angleškem jeziku naslovljenega General Agreement on Trade in Services; v nadaljevanju: GATS) lahko sklicujejo na njegovo klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) GATS.

3. To vprašanje je bilo predloženo v okviru spora, sproženega zoper Bundesamt für Finanzen (Nemški zvezni davčni urad) s strani podjetja Rizeni Letoveho Provozu UR SP s sedežem v Češki republiki (v nadaljevanju: tožeča stranka), ki je izpodbijalo zakonitost odločbe, s katero je Bundesamt für Finanzen potrdil zavrnitev zahtevka tožeče stranke za vračilo DDV, ki ji je bil obračunan leta 2002 v Nemčiji za storitve, opravljene zanjo na ozemlju te države.

Pravni okvir

4. S sklepom z dne 22. decembra 1994,[3] je Svet v imenu Evropske skupnosti in v okviru

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — UL L 326, str. 40.

3 — Sklep Sveta 94/800/ES o sklenitvi sporazumov, doseženih v imenu Evropske skupnosti v urugvajskem krogu večstranskih pogajanj (1986–1994), v zvezi z zadevami, ki so v njeni pristojnosti (UL L 336, str. 1).

njene pristojnosti odobril Sporazum o ustanovitvi Svetovne trgovinske organizacije (v nadaljevanju: STO) ter sporazume iz aneksov 1, 2 in 3 navedenega sporazuma, med katerimi je tudi – kot aneks 1 B – GATS.

5. Člen II(1) GATS, naslovljen „Obravnava države z največjimi ugodnostmi", določa:

„Pri vseh ukrepih, na katere se nanaša ta sporazum, vsaka članica za vse storitve in ponudnike storitev nemudoma in brezpogojno uveljavi obravnavo, ki ni manj ugodna od tiste, ki se uveljavlja za podobne storitve in ponudnike storitev iz katere koli druge države."

6. Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak davek na dodano vrednost, ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive.

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

[...]"

7. Člen 18(9), šesti stavek, Umsatzsteuergesetz 1999 (nemški zakon iz leta 1999 o prometnem davku; v nadaljevanju: UStG)[4] določa:

„Podjetniku, ki nima sedeža na ozemlju Skupnosti, se vrne vstopni davek, ki ga je plačal, če država, v kateri ima podjetnik

4 — BGBl. 1999, I, str. 1270.

sedež, ne obračunava prometnega davka ali podobnega davka ali če tak davek podjetniku, ki ima sedež v Nemčiji, vrne."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8. Tožeča stranka je češko podjetje, ki opravlja storitve na področju varnosti zračne plovbe znotraj zračnega prostora nad ozemljem Češke republike. Poleg tega opravlja storitve letalskega usposabljanja, ki poteka izključno na navedenem ozemlju.

9. V okviru te dejavnosti je leta 2002 sodelovala z nemškimi podjetji, ki so zanjo izvajala usposabljanje pilotov na simulatorjih letenja in druge izobraževalne tečaje za pilote na nemškem ozemlju, pri čemer je šlo za storitve, od katerih se v Nemčiji plačuje DDV. Ker ji je bil za opravljene storitve obračunan DDV, je tožeča stranka podala zahtevek za vračilo DDV, ki ga je Bundesamt für Finanzen prejel 7. julija 2003, in sicer v višini 29.013,60 EUR, kolikor je znašal znesek, ki ga je tožeča stranka iz tega naslova plačala v obdobju od januarja do decembra leta 2002.

10. Z odločbo z dne 12. februarja 2004 je Bundesamt für Finanzen zahtevek zavrnil, in sicer z utemeljitvijo, da pogoj vzajemnosti, določen v členu 18(9), šesti stavek, UStG, ni izpolnjen. Z odločbo z dne 27. aprila 2004 je navedeni organ z enako obrazložitvijo zavrnil tudi ugovor, ki ga je tožeča stranka vložila zoper prvo odločbo.

11. Zato je 15. maja 2004 tožeča stranka vložila tožbo pri Finanzgericht Köln.

12. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bilo vračilo vstopnega davka, ki ga je tožeča stranka plačala v Nemčiji, zavrnjeno na podlagi nacionalne zakonodaje, in sicer člena 18(9), šesti stavek, UStG. Nacionalno sodišče ugotavlja, da se je v obdobju, na katero se nanaša zahtevek za vračilo, v Češki republiki obračunaval prometni davek, pri čemer pa ta država nemškim podjetjem ni priznavala pravice do vračila iz tega naslova plačanega davka.

13. Vendar pa nacionalno sodišče dvomi, da je člen 18(9), šesti stavek, UStG skladen z določbami člena 2(2) Trinajste direktive, čeprav se nacionalni predpis na to določbo Direktive očitno opira, saj deloma celo povzema njeno besedilo. Nacionalno sodišče zato sprašuje, ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive razlagati ozko, ko gre za države, ki so članice STO in torej pogodbenice spora-

zuma GATS, to je skladno s klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) GATS; ali je torej na podlagi te določbe treba šteti, da možnost, zagotovljena na podlagi člena 2(2) Trinajste direktive, da države članice lahko opravijo vračilo vstopnega davka pod pogojem vzajemnosti, ne velja za tiste države, ki so članice STO.

14. Predložitveno sodišče ugotavlja, da sta Češka republika in Evropska skupnost članici STO in torej od 1. januarja 1995 tudi pogodbenici sporazuma GATS ter da države članice Evropske skupnosti med seboj ne uporabljajo pogoja vzajemnosti, kot ga opredeljuje člen 2(2) Trinajste direktive. Iz tega naj bi izhajalo, da je tudi Češka republika – na podlagi člena II(1) GATS – upravičena do obravnave, ki ne upošteva pogoja vzajemnosti.[5]

15. Nacionalno sodišče poleg tega ugotavlja, da je GATS sporazum mednarodnega prava, ki določa pravice in obveznosti le za svoje podpisnice, in da morajo biti kršitve GATS načeloma obravnavane le na podlagi dogovora, sklenjenega v okviru STO, o postopkih in predpisih, ki urejajo reševanje sporov. Vendar po mnenju nacionalnega sodišča to ne pomeni, da Evropska skupnost in njene institucije niso dolžne v skladu s sporazumom GATS razlagati in uporabljati aktov sekundarnega prava Skupnosti, čeprav so bili ti sprejeti pred vstopom v STO, kar velja tudi za Trinajsto direktivo. Taki sporazumi, kakršen je tudi GATS, sklenjeni v skladu s pogoji, navedenimi v členu 300(7) ES, na kateri se izrecno sklicuje člen 133(3) ES, naj bi bili namreč za institucije Skupnosti in države članice zavezujoči, saj so sestavni del pravnega reda Skupnosti.

16. Ker je nacionalno sodišče menilo, da je rešitev spora, ki mu je bil predložen v odločanje, odvisna od razlage, ali je člen 18(9), šesti stavek, UStG skladen s členom 2(2) Trinajste direktive, in ker je bilo v dvomih glede pravilne razlage te določbe, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive [...] razlagati ozko, in sicer tako, da možnost, ki jo ta določba zagotavlja državam članicam, da lahko opravijo vračila DDV, če tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede pro-

5 — To naj bi po mnenju nacionalnega sodišča izhajalo tudi iz dejstva, da – čeprav je v členu II(2) GATS izrecno predvidena možnost, da država članica s področja uporabe člena II(1) GATS izključi ukrepe, ki niso v skladu s klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti, če so ti navedeni v prilogi v zvezi z izjemami in če izpolnjujejo tam predvidene pogoje – ni bil v prilogi v zvezi z izjemami predviden noben pridržek te vrste za člen 2(2) Trinajste direktive.

metnih davkov, ne velja za tiste države, ki se kot pogodbenice GATS lahko sklicujejo na njegovo klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti (člen II(1) GATS)?"

Pravna analiza

17. Stranke, ki so v skladu s členom 23 Statuta predložile Sodišču pisna stališča – ciprska in poljska vlada ter Komisija –, soglasno trdijo, čeprav na podlagi deloma različnih razlogov, da bi moral biti odgovor na to vprašanje nikalen.[6]

18. Takšno je tudi moje stališče, ki ga bom obrazložil v nadaljevanju.

19. Menim, da je smiselno, če se najprej posvetim razlagi, ki jo je obširno predstavila Komisija v pisnih stališčih in ki v bistvu temelji na stališču, da gospodarskemu subjektu s sedežem v tretji državi, kakršen je bila tožeča stranka v času dogodkov, ki so predmet spora o glavni stvari,[7] ne moremo priznati obravnave, ki bi bila celo ugodnejša od tiste, do katere so upravičeni gospodarski subjekti s sedežem na ozemlju Skupnosti.

20. Komisija navaja, da je za ureditev vračil DDV davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža v državi, ki se uporablja za gospodarske subjekte s sedežem na ozemlju znotraj Skupnosti v skladu z Direktivo 79/1072/EGS,[8] značilno načelno sovpadanje med pravico do vračila in pravico do odbitka vstopnega davka, kar je poudarilo tudi Sodišče v sodbi v zadevi Debouche.[9] Komisija pojasnjuje, da v skladu z navedeno sodbo, v kateri se Sodišče sklicuje na namen sistema direktiv o DDV, davčni zavezanec, ki lahko uveljavlja oprostitev in ki zato ni upravičen do odbitka celotnega vstopnega davka znotraj države, nima niti pravice do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici.[10]

21. Enako bi moralo veljati tudi kar zadeva vračilo vstopnega DDV, ki so ga plačali gospodarski subjekti s sedežem v tretjih

6 — Poljska vlada je Sodišču, če bi na vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo pritrdilno, predlagala, naj učinke takšne odločitve časovno omeji.

7 — Kot je znano, je Češka republika članica Skupnosti šele od 1. maja 2004.

8 — Osma direktiva Sveta z dne 6. decembra 1979 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju države (UL L 331, str.11).

9 — Sodba z dne 26. septembra 1996 (C-302/93, Recueil, str. I-4495).

10 — V opombi 9 navedena sodba Debouche, točka 15.

državah, in sicer tudi na podlagi člena 3(2) Trinajste direktive, ki določa, da vračil iz člena 2(1) ni mogoče odobriti pod ugodnejšimi pogoji od tistih, kakršni se uporabljajo za davčne zavezance Skupnosti. Če gospodarski subjekt s sedežem v tretji državi na njenem območju ni zavezanec za plačilo DDV, ne more uveljavljati niti pravic, povezanih s plačanim vstopnim davkom, kar po mnenju Komisije pomeni, da pravice do vračila ne more uveljavljati niti v državah članicah Skupnosti, v katerih mu je bil obračunan vstopni DDV. V nasprotnem primeru bi bil namreč ta gospodarski subjekt na ozemlju Skupnosti deležen ugodnejše obravnave kot davčni zavezanci s sedežem ali stalnim prebivališčem v državah članicah.

22. Komisija dalje trdi, da je možnost, ki jo ima davčni zavezanec do odbitka vstopnega davka v državi stalnega prebivališča ali sedeža, prav „zahteva vzajemnosti" pravnega reda Skupnosti in da so tudi podjetja s sedežem v drugih državah članicah Skupnosti upravičena do odbitka vstopnega davka. Iz tega naj bi izhajala „vzajemnost" med državami članicami in Skupnostjo.[11]

23. Komisija meni, da zavrnitev zahtevka za vračilo davka tožeče stranke s strani nemških organov ni v nasprotju s klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti, predvideno v GATS. Zavrnitev naj tožeče stranke ne bi postavljala v manj ugoden položaj glede na podjetja s sedežem v Skupnosti, pač pa naj bi bila skladna s Skupnostnim sistemom DDV in splošnim načelom enakosti, saj je bilo s tem preprečeno, da bi bila tožeča stranka – ki po presoji Komisije ni davčni zavezanec v smislu Direktive 77/388/EGS[12] – deležna obravnave, ki bi bila ugodnejša od tiste, do katere so upravičena podjetja s sedežem v Skupnosti.

24. V zvezi s tem sem mnenja, da tudi morebitna utemeljenost – kar zadeva tako dejansko kot pravno stanje – obravnavanih stališč Komisije, ki izhajajo iz dejstva, da tožeča stranka v času v času dejstev obravnavane zadeve, v državi sedeža ni bila zavezanec za prometni davek, ne bi imela nobenega vpliva na odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, saj je to zastavljeno zgolj v smisli razlage besedil in ne zadeva okoliščin, značilnih za obravnavano zadevo.

25. Problem, povezan s to razlago, se nanaša kvečjemu na koristnost vprašanja za predhodno odločanje oziroma odgovora nanj za odločitev, ki jo mora sprejeti Finanzgericht Köln, in torej na dopustnost vprašanja.

11 — Pisna stališča Komisije, točka 20, zaključni del.

12 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Skupni sistem davka na dodano vrednost: Enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

26. Če bi se namreč izkazalo, da tožeča stranka v obravnavanem obdobju ni bila zavezanec za prometni davek v Češki republiki ali da – čeprav je bila zavezanec – v tej državi ni bila upravičena do odbitka vstopnega davka, ji njeno sklicevanje – na podlagi takšne razlage člena 2(2) Trinajste direktive, ki je skladna s členom II(1) GATS – na to, da je upravičena do enake obravnave, ki jo Nemčija v zvezi z vračilom vstopnega DDV zagotavlja podjetjem s sedežem v Skupnosti, ne bi v ničemer koristilo pri uveljavljanju pravice do vračila.

27. Razlaga predpisov Skupnosti v zvezi z vračilom DDV davčnim zavezancem, ki imajo stalno prebivališče ali sedež v drugi državi članici Skupnosti, kakršno je na podlagi sodbe Debouche izpeljala Komisija, je namreč po moji presoji pravilna. Sodišče je poudarilo, da obstaja povezava med pravico do odbitka v državi članici, kjer ima subjekt sedež, in pravico do vračila v drugi državi članici, kjer mu je bil za prejeto blago ali storitve davek obračunan. Ugotovilo je torej, da davčni zavezanec, ki lahko uveljavlja oprostitev in ki zato ni upravičen do odbitka vstopnega davka v državi, v kateri ima sedež ali stalno prebivališče, v skladu z namenom sistema direktiv o DDV nima niti pravice do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici.[13]

28. Kljub tem pomislekom pa menim, da ne more biti resnih dvomov o dopustnosti vprašanja za predhodno odločanje, in sicer z vidika njegove pomembnosti za nacionalno sodišče pri odločanju v sporu o glavni stvari.

29. V zvezi s tem naj spomnim, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, predvidenega v členu 234 ES, izključno nacionalno sodišče – ki odloča o sporu in ki je odgovorno za svojo odločitev – tisto, ki mora v luči posebnih okoliščin primera presoditi, ali za izrek svoje sodbe potrebuje predhodno odločbo Sodišča in ali je vprašanje, ki ga zastavlja Sodišču, v tem smislu pomembno. Ko se torej vprašanje za predhodno odločanje nanaša na razlago določb pravnega reda SkupnostI, mora Sodišče načeloma o njem odločati.[14] Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga predloži nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, če je očitno, da se razlaga pravnega reda Skupnosti, ki jo želi pridobiti nacionalno sodišče, v ničemer ne navezuje na dejansko stanje ali predmet postopka v glavni stvari, če je težava le hipotetične narave ali če Sodišče nima na voljo elementov dejanskega ali pravnega stanja, potrebnih za oblikovanje uporabnega odgovora na zastavljeno vprašanje.[15]

13 — V tem smislu se je Sodišče, ki se je pri tem sklicevalo na v opombi 9 navedeno sodbo Debouche, točka 15, izreklo tudi v sodbi z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Recueil, str. I-6109, točka 23).

14 — Sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman in drugi (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 59); z dne 26. novembra 1998 v zadevi Bronner (C-7/97, Recueil, str. I-7791, točka 16) in z dne 23. novembra 2006 v zadevi Asnef-Equifax (C-238/05, ZOdl., str. I-11125, točka 15).

15 — V opombi 14 navedene sodbe Bosman in drugi, točka 61, Bronner, točka 17, in Asnef-Equifax, točka 17.

30. Obravnavana razlaga Komisije pa ne dokazuje, da bi bil v tem primeru podan kateri od zgoraj navedenih razlogov za zavrnitev predloga nacionalnega sodišča.

31. V zvezi s tem predvsem ugotavljam, da dejansko stanje, na katero se opira Komisija v svoji razlagi, to je okoliščina, da tožeča stranka v času dejstev v Češki republiki ni bila zavezanec za prometni davek, le trditev, ki je podatki iz predložitvene odločbe ne potrjujejo.

32. V tej odločbi namreč niso navedeni natančni podatki o davčni ureditvi, ki je veljala v Češki republiki v času dejstev. Pod točko cc) na peti strani predložitvene odločbe je navedeno, da so „davki, obračunani tožeči stranki, tudi odbitni kot plačani vstopni davki [...], saj je bila tožeča stranka sama dolžnik za plačilo davkov". V točki bbb) na strani 6 pa je nacionalno sodišče navedlo, da je v obravnavanem obdobju, za katero tožeča stranka uveljavlja vračilo, v Češki republiki dejansko veljala obdavčitev s prometnim davkom, vendar nacionalna podjetja niso bila upravičena do vračila vstopnega davka, k čemur je dodalo še ugotovitev, ki je po njegovi presoji bistvena, da nemška podjetja podobnega vračila vstopnega davka v Češki republiki ne morejo uveljavljati.

33. Iz predložitvene odločbe torej ne izhaja, da tožeča stranka v času dejstev ne bi bila zavezanec za prometni davek v Češki republiki. Čeprav se zdi, da je mogoče na podlagi druge navedbe nacionalnega sodišča, ki sem jo povzel v zgornji točki, sklepati, da tožeča stranka v državi svojega sedeža ni bila upravičena do odbitka vstopnega davka, pa menim, da ta okoliščina v predložitveni odločbi ni dovolj nedvoumno in jasno pojasnjena.

34. Poleg tega naj pojasnim, da bi bilo, tudi če bi bila ta okoliščina potrjena, vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo nacionalno sodišče, še zmeraj mogoče šteti kot pomembno za odločitev v sporu o glavni stvari. V zvezi s tem je treba spomniti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da je zavrnilna odločba, ki jo je izdal Bundesamt für Finanzen, temeljila le na ugotovitvi, da pogoj vzajemnosti, predviden v členu 18(9), šesti stavek, UStG, ni izpolnjen, in da predložitveno sodišče dvomi o pravilnosti takšne obrazložitve, ker ni prepričano, da je zgoraj navedena določba skladna s členom 2(2) Trinajste direktive.

35. Nacionalno sodišče torej zanima, ali je Bundesamt für Finanzen zahtevek tožeče stranke upravičeno zavrnil na podlagi ugotovitve, da med Češko republiko in Nemčijo ni vzajemnosti glede zagotavljanja pravice do vračila vstopnega prometnega davka, ki ga v eni od teh držav plača gospodarski subjekt s

sedežem v drugi državi, čeprav Nemčija to ugodnost priznava gospodarskim subjektom s sedežem v drugih državah članicah Skupnosti, ne da bi ob tem ugotavljala, ali je izpolnjen pogoj vzajemnosti.

36. Razlaga Komisije, ki sem jo povzel v zgornji točki 22, je v določenem pogledu dvoumna, zato naj pojasnim, da ni mogoče trditi, da pravni sistem, ki ga vzpostavljajo direktive Skupnosti na področju DDV, državam članicam Skupnosti dopušča, da z vzajemnostjo pogojujejo uporabo nacionalnih predpisov, ki prenašajo ureditev Skupnosti v zvezi z vračilom DDV davčnim zavezancem s stalnim prebivališčem ali sedežem v drugi državi članici. Dejstvo, da gre pri eni izmed sestavin navedenega pravnega sistema, ki se nanaša na vračilo davka, za nekakšno vzajemno priznavanje nacionalnih zakonodaj, ki urejajo obdavčitev in pravico do odbitka vstopnega davka, še ne pomeni, da lahko države članice priznavanje obravnavane ugodnosti pogojujejo z vzajemnostjo. Vsaka država članica je dolžna nacionalno zakonodajo urediti tako, da gospodarskim subjektom s sedežem v drugih državah članicah pod pogoji, ki jih predvidevajo predpisi Skupnosti, zagotavlja vračilo vstopnega DDV, obračunanega za transakcije, opravljene na njenem ozemlju, ne glede na to, ali navedeno obveznost dejansko izpolnjujejo druge države članice.

37. Če bi bila tožeča stranka v obravnavanem obdobju zavezanka za prometni davek in bi ji bil priznan odbitek vstopnega davka, plačanega v državi, v kateri ima sedež, bi pritrdilen odgovor na vprašanje za predhodno odločanje pomenil, da lahko enako kot kateri koli gospodarski subjekt s sedežem na ozemlju Skupnosti upravičeno uveljavlja pravico do vračila vstopnega davka, obračunanega v Nemčiji.

38. Če pa tožeča stranka v obravnavanem obdobju ne bi bila zavezanka za prometni davek ali iz katerega koli drugega razloga ne bi bila upravičena do odbitka vstopnega davka, plačanega v državi, v kateri ima sedež, prav gotovo ne bi mogla uveljavljati vračila s sklicevanjem na obravnavo, ki jo zagotavlja pravni red Skupnosti; hkrati bi pritrdilni odgovor na vprašanje za predhodno odločanje pomenil, da zavrnilna odločba ne more temeljiti na obrazložitvi, ki jo je podal Bundesamt für Finanzen.

39. Tudi v drugem primeru torej ni mogoče izključiti možnosti – čeprav tožeča stranka ne bi mogla zahtevati vračila –, da bi odgovor na vprašanje za predhodno odločanje nacionalnemu sodišču koristil pri odločitvi o sporu o glavni stvari, zlasti če bi se izkazalo, da je treba obrazložitev odločbe Bundesamt

für Finanzen nadomestiti z novo obrazložitvijo.[16]

40. Menim torej – ob upoštevanju, da bo moralo nacionalno sodišče, če bo Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo pritrdilno, preveriti, ali je bila tožeča stranka v obravnavanem obdobju zavezanec za prometni davek v Češki republiki in ali je torej na njenem ozemlju lahko uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka –, da pravkar preučena stališča Komisije ne vplivajo na presojo vprašanja za predhodno odločanje po temelju, prav tako pa ne dokazujejo, da to vprašanje ne bi bilo pomembno za rešitev spora o glavni stvari, ki je bilo predloženo v odločanje nacionalnemu sodišču, in s tem posledično ne dokazujejo njegove nedopustnosti v skladu s sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na člen 234 ES.

41. Glede presoje vprašanja za predhodno odločanje po njegovem temelju ugotavljam predvsem, da stališče poljske vlade, ki trdi, da člena II(1) GATS v obravnavanem primeru ne bi smeli upoštevati, ker se pravilo, ki ga določa, uporablja izključno za opravljanje storitev in ne za davčno obravnavo v zvezi s temi, ni utemeljeno. Kot je pravilno pojasnila Komisija v odgovoru na pisno vprašanje, ki ga je v zvezi s tem Sodišče zastavilo strankam v postopku, ukrepi davčne narave niso izvzeti iz uporabe določb GATS.

42. V zvezi s tem ugotavljam, da je opredelitev ukrepov, ki so vključeni v področje uporabe GATS, izjemno široka. Člen I(1) določa, da se GATS „uporablja za ukrepe članic, ki vplivajo na trgovino s storitvami“,[17] pri čemer „ukrepi članic“ v skladu s členom I(3)(a) pomenijo ukrepe, ki jih sprejmejo „centralne, regionalne ali lokalne vlade in organi oblasti“ in „nevladne organizacije pri izvajanju pooblastil, ki jim jih podelijo centralne, regionalne ali lokalne vlade in organi oblasti“. Poleg tega, kot je poudarila tudi Komisija, člen XXVIII(a) GATS določa, da je v tem sporazumu „‚ukrep' vsak ukrep članice bodisi v obliki zakona, predpisa, pravila, postopka, odločitve upravnega ukrepa ali v kateri koli drugi obliki“. GATS pa vsebuje tudi določbe, ki se izrecno nanašajo na davčno področje, na primer člen XIV(d) in (e) in člen XXVIII(o).

16 — Po drugi strani ne bo odveč poudariti, da – kot izhaja iz predložitvene odločbe – tožeča stranka tožbe, vložene pri Finanzgericht Köln, ni utemeljevala s klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) GATS, temveč je to vprašanje, ki je predmet predloga za predhodno odločanje, opredelilo šele nacionalno sodišče po uradni dolžnosti.

17 — Po mnenju prizivnega organa, ustanovljenega v okviru STO, uporaba izraza „vplivajo“ v členu I(1) GATS, s katerim so opredeljeni ukrepi, ki „učinkujejo“ na trgovino s storitvami, kaže na namero avtorjev sporazuma GATS, da bi imel ta široko področje uporabe (poročilo WT/DS27/AB/R „European Communities – Bananas“ z dne 25. septembra 1997 (objavljeno na spletnih straneh STO: www.wto.org), točka 220).

43. Glede tega pa bi rad poudaril še en vidik, ki ni bil omenjen niti v predložitveni odločbi niti v pisnih stališčih, ki so jih stranke predložile Sodišču, in ki se nanaša na tako imenovano načelo „posebne ugodnosti Skupnosti", razumljeno kot sistem, ki omogoča odstopanja od klavzule o priznavanju največje ugodnosti iz člena II(1) GATS.

44. Ne glede na posebne izjeme, predvidene v členu II(2) GATS, ki morajo biti navedene v prilogi v zvezi z izjemami iz člena II k sporazumu, določa GATS še vrsto drugih izjem oziroma odstopanj od pravila obravnave države z največjimi ugodnostmi, med katerimi je tudi *ratione personae* iz člena V, ki se nanaša na „gospodarsko povezovanje".

45. V odstavku 1 tega člena je določeno, da GATS „nobeni članici ne preprečuje, da bi bila pogodbenica oziroma da bi sklepala sporazume, s katerimi se liberalizira trgovina s storitvami med dvema ali več pogodbenicami", če so izpolnjeni določeni pogoji, in sicer: da sporazum predvideva „pretežno pokrivanje sektorjev" (člen V(1)(a)), zagotavlja odsotnost ali pretežno ukinitev diskriminacije z ukinitvijo obstoječih diskriminacijskih ukrepov in/ali s prepovedjo novih ali bolj diskriminacijskih ukrepov (člen V(1)(b)), olajšuje trgovino med pogodbenicami in onemogoča uvajanje večjih splošnih ovir v trgovini s storitvami v sektorjih in podsektorjih za članice, ki niso sklenile sporazuma (člen V(4)).

46. Člen V v bistvu določa, da so ob izpolnjevanju zgoraj navedenih pogojev dopustni ukrepi, sprejeti na podlagi sporazumov o gospodarskem povezovanju – katerih cilj je omogočati še večjo stopnjo liberalizacije trgovine s storitvami med pogodbenicami, kakršna je tista, predvidena med članicami STO –, ki sicer ne bi bili skladni z obveznostjo iz člena II GATS o uveljavljanju obravnave države z največjimi ugodnostmi.[18]

47. Če in kolikor Pogodba ES izpolnjuje pogoje, predvidene s členom V sporazuma GATS, posledično velja, da država, ki je članica STO, ne pa tudi članica Skupnosti, ne more zahtevati – na podlagi člena II(1) GATS –, da država članica Skupnosti ponudniku storitev, ki ima sedež na njenem ozemlju, prizna enako obravnavo, kot jo skladno s pravnim redom Skupnosti zagotavlja ponudniku storitev s sedežem v drugi državi članici Skupnosti. Ob upoštevanju teh okoliščin menim, da je odgovor na vprašanje za predhodno odločanje lahko le nikalen.

48. Zato menim, da za potrebe tega postopka predhodnega odločanja ni treba preizkusiti, ali Pogodba ES dejansko izpolnjuje vse navedene pogoje, pri čemer naj dodam, da bi bila takšna preučitev zelo obsežna in

18 — Poročilo posebne skupine WT/DS139/R in WT/DS142/R „Canada – Certain Mesures Affecting the Automotive Industry" z dne 11. februarja 2000 (objavljeno na spletnih straneh STO: www.wto.org), točka 10.271.

zapletena predvsem glede pogoja v zvezi z odsotnostjo uvajanja večjih splošnih ovir v trgovini s storitvami *v sektorjih in podsektorjih* za članice, ki niso sklenile sporazuma.

49. Očitno se mi namreč zdi, da iz sodne prakse Sodišča v zvezi z učinki sporazumov STO na interni ravni Skupnosti izhaja, da je lahko odgovor na vprašanje za predhodno odločanje le nikalen, in tudi morebitna ugotovitev, da Pogodba ES ne izpolnjuje navedenih pogojev in da torej položaj tožeče stranke teoretično dopušča uporabo obravnave Skupnosti na podlagi člena II(1) GATS, na ta sklep ne bi vplivala.

50. V zvezi s tem je treba najprej spomniti na okoliščino, na katero so v pisnih stališčih opozorile vse stranke v postopku, in sicer da sporazumi STO v ustaljeni sodni praksi načeloma niso upoštevani kot akti, na podlagi katerih bi Sodišče lahko preverjalo zakonitost aktov institucij Skupnosti.[19] Po drugi strani Sodišče iz istih razlogov šteje, da določbe sporazumov STO posameznikom ne podeljujejo pravic, ki bi jih lahko ti neposredno uveljavljali pred Sodiščem v skladu s pravnim redom Skupnosti.[20]

51. Le če je izražena namera Skupnosti, da bo izvrševala določeno obveznost, sprejeto v okviru STO, oziroma takrat, ko akt Skupnosti izrecno napotuje na natančno opredeljene določbe sporazumov STO, je Sodišče dolžno preizkusiti, ali je sporni akt Skupnosti zakonit tudi v okviru določb sporazumov STO.[21]

52. Ker v obravnavani zadevi Skupnost ni izrazila namere, da bo izvrševala določeno obveznost, sprejeto v okviru STO, in ker se Trinajsta direktiva nikjer ne sklicuje na natančno opredeljene določbe sporazumov STO, ciprska in poljska vlada menita, da je treba na podlagi sodne prakse, navedene v točki 50 teh sklepnih predlogov, na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Finanzgericht Köln, odgovoriti nikalno.

53. Vendar pa moram ob tem poudariti, da v obravnavanem primeru namen sklicevanja na člen II(1) GATS ni bil oporekati veljav-

19 — Sodbi z dne 23. novembra 1999 v zadevi Portugalska proti Svetu (C-149/96, Recueil, str. I-8395, točka 47) in z dne 14. decembra 2000 v združenih zadevah Dior in drugi (C-300/98 in C-392/98, Recueil, str. I-11307, točka 43); sklep z dne 2. maja 2001 v zadevi OGT Fruchthandels-gesellschaft (C-307/99, Recueil, str. I-3159, točka 24) in sodba z dne 1. marca 2005 v zadevi Van Parys (C-377/02, Recueil, str. I-1465, točka 39).

20 — V opombi 19 navedena sodba Dior in drugi, točka 44, in sklep OGT Fruchthandels-gesellschaft, točka 25.

21 — V opombi 19 navedeni sodbi Portugalska proti Svetu, točka 49, in Van Parys, točka 40.

nosti člena 2(2) Trinajste direktive. Kot pravilno ugotavlja Komisija, se vprašanje za predhodno odločanje ne nanaša na morebiten neposredni učinek[22] klavzule o priznavanju največjih ugodnosti, predvidene v GATS, ampak na razlago, skladno s pravnimi akti STO, klavzule o vzajemnosti na področju vračila vstopnega davka iz Trinajste direktive.[23]

54. V zvezi s tem predložitveno sodišče upravičeno opozarja, da so takšni mednarodni sporazumi, kakršen je tudi GATS, ki so sklenjeni v skladu s pogoji, navedenimi v členu 228 Pogodbe ES (postal člen 300 ES), na podlagi odstavka 7 tega člena zavezujoči za institucije Skupnosti in države članice.

55. Po mnenju Sodišča je zaradi nadrejenosti mednarodnih sporazumov, ki jih je sklenila Skupnost, nad določbami sekundarnega prava Skupnosti, treba le-te razlagati na način, ki je kar najbolj skladen s sporazumi.[24]

56. To stališče je Sodišče potrdilo in podkrepilo v sodbah, v katerih je – pri čemer se je sklicevalo na sodno prakso, ki sem jo navedel v točki 50 teh sklepnih predlogov – odločilo, da so pravosodni organi držav članic na področju, za katero se uporablja Sporazum o trgovinskih vidikih pravic intelektualne lastnine (v nadaljevanju: sporazum TRIPS) – ki je priloga 1 C k Sporazumu o ustanovitvi STO – in za katero je Skupnost že sprejela ustrezne predpise, kar velja tudi za področje blagovnih znamk, v skladu s pravnim redom Skupnosti dolžni, da če so pozvani k uporabi določb svojega nacionalnega prava, da bi odredili začasne ukrepe za zavarovanje pravic s tega področja, to storijo v največji mogoči meri ob upoštevanju

22 — Tudi sam, tako kot Komisija v pisnih stališčih, uporabljam izraz „neposredni učinek" v širšem smislu, z njim torej poleg učinka (ali možnosti uveljavljanja) „nadomestitve" oziroma primernosti, da se v konkretnem primeru namesto spornega predpisa (sekundarnega prava Skupnosti ali nacionalnega prava), ki bi se sicer uporabljal, uporabi določbo mednarodnega sporazuma, iz katerega izhajajo pravice in obveznosti, označujem tudi učinek (ali možnost uveljavljanja) „izključitve", torej primernost navedene določbe, da kot merilo zakonitosti prepreči učinek spornega predpisa, ne da bi ga ob tem tudi nadomestila. V zvezi s pojmovno razliko med uveljavljanjem nadomestitve in uveljavljanjem izključitve, vendar v okviru razmerij med direktivami Skupnosti in predpisi notranjega prava držav članic, napotujem tudi na sklepne predloge, ki sta jih podala generalna pravobranilca Saggio za sodbo z dne 27. junija 2000 v združenih zadevah Océano Grupo Editorial e Salvat Editores (od C-240/98 do C-244/98, Recueil, str. I-4941, točke od 37 do 39) in Léger za sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Linster (C-287/98, Recueil, str. I-6917, točke od 55 do 77).

23 — Poudarim pa naj, da je bila Trinajsta direktiva sprejeta pred sporazumi STO (podpisanimi leta 1994) in da ni bila nikoli spremenjena, iz česar izhaja, da navedena direktiva nikjer izrecno ne napotuje na natančno opredeljene določbe teh sporazumov in da Skupnost z njo ni mogla niti želela določiti izvajanja posebnih obveznosti, sprejetih v okviru STO. Dodajam še, da besedilo navedene direktive ne dopušča niti razlage, da je Skupnost z njenim sprejetjem nameravala predvideti izvajanje natančno določene obveznosti, izhajajoče iz Splošnega sporazuma o carinah in trgovini (v nadaljevanju: GATT) iz leta 1947, ki poleg tega niti ni urejal področja trgovine s storitvami.

24 — Sodba z dne 10. septembra 1996 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-61/94, Recueil, str. I-3989, točka 52). Že v sodbi z dne 24. novembra 1992 v zadevi Poulsen in Diva Navigation (C-286/90, Recueil, str. I-6019, točki 9 in 11) je Sodišče na podlagi stališča, da mora Skupnost pri izvrševanju pristojnosti spoštovati mednarodno pravo, zatrdilo, da je treba člen 6 Uredbe Sveta (EGS) št. 3094/86 z dne 7. oktobra 1986 o nekaterih tehničnih ukrepih za ohranjanje ribolovnih virov (UL L 288, str. 1) razlagati in njegovo uporabo omejevati ob upoštevanju ustreznih predpisov mednarodnega pomorskega prava, med katere se uvrščajo tudi določbe Konvencije o ohranitvi lososa v Severnem Atlantiku (UL L 378, str. 25), ki jo je Skupnost sklenila leta 1982. Poleg tega se je Sodišče v sodbi z dne 17. oktobra 1995 v zadevi Werner (C-70/94, Recueil, str. I-3189, točka 23) in v sodbi Leifer in drugi (C-83/94, Recueil, str. I-3231, točka 24) sklicevalo na člen XI sporazuma GATT, pri čemer je štelo, da je ta določba „ustrezna za namene razlage ureditve Skupnosti v zvezi z mednarodno trgovino".

besedila in namena člena 50 sporazuma TRIPS.[25]

57. Zato je treba v skladu s sodno prakso Sodišča in v nasprotju s stališči ciprske in poljske vlade šteti, da morajo nacionalna sodišča in sodišča Skupnosti , čeprav sporazumi STO nimajo neposrednega učinka, sekundarno pravo Skupnosti razlagati, kolikor je to mogoče, v skladu z določbami teh sporazumov.

58. Vendar pa gre za obveznost, ki jo je treba, kot pravilno opozarja Komisija, spoštovati, „kolikor je to mogoče". To pomeni, da mora določba Skupnosti, ki je predmet razlage, dopuščati prostor za več različnih razlag. Če torej njen pomen ni dvoumen in je v nasprotju z učinki nadrejene določbe mednarodnega sporazuma, je ne bo mogoče razlagati skladno z določbo sporazuma, kar bo posledično pomenilo, da lahko do rezultata, ki bo skladen s sporazumom, pridemo le z razlago *contra legem*, s čimer sam predpis izničimo. Takšna nevtralizacija predpisa Skupnosti, do katere privede težnja k razlagi, skladni z določbo mednarodnega sporazuma, pa predvideva, da ima ta določba v pravnem redu Skupnosti kakršen koli neposreden učinek, vsaj „izključitveni",[26] pri čemer v obravnavani zadevi v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 50 in 51 teh sklepnih predlogov, o takšnem učinku ne moremo govoriti.

59. Menim, da člen 2(2) Trinajste direktive ne dopušča nobenega dvoma glede razlage v zvezi z opredelitvijo tretjih držav, glede katerih lahko države članice Skupnosti uveljavljajo pogoj vzajemnosti, ko gre za vračila – predvidena v odstavku 1 tega člena – vstopnega DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža ali stalnega prebivališča na ozemlju Skupnosti. Ta določba se jasno in brez razlikovanja nanaša na vse tretje države in ne dopušča nobene razlage v smislu morebitnih izjem.

60. Člena 2(2) Trinajste direktive torej glede na njegovo popolnoma nedvoumno besedilo po mojem mnenju ne moremo razlagati tako ozko, tako kot je navedeno v vprašanju za predhodno odločanje.

25 — V opombi 19 navedena sodba Dior in drugi, točka 47, in sodba z dne 16. novembra 2004 v zadevi Anheuser-Busch (C-245/02, Recueil, str. I-10989, točka 55).

26 — Glej opombo 22.

Predlog

61. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je predložilo Finanzgericht Köln, odgovori:

Člen 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, je treba razlagati tako, da možnost, ki jo ta zagotavlja državam članicam, da lahko vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pogojujejo s tem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov, velja za vse tretje države, vključno tiste, ki se lahko kot pogodbenice Splošnega sporazuma o trgovini s storitvami sklicujejo na njegovo klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) tega sporazuma.