ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н PAOLO MENGOZZI

представено на 15 февруари 2007 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване Finanzgericht Köln (Германия) моли Съда да тълкува член 2, параграф 2 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (наричана по-нататък „Тринадесета директива“) [2].

2. Препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че възможността, която тя предоставя на държавите-членки да поставят възстановяването на данъка добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в полза на установените извън територията на Общността данъчнозадължени лица в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения в областта на данъците върху оборота, не се прилага за държавите, които в качеството на страни по Общото споразумение по търговията с услуги (на английски език — General Agreement on Trade in Services, наричано по-нататък: „ГАТС“) могат да се позоват на предвидената в член II, параграф 1 от ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация.

3. Въпросът е повдигнат в рамките на производство, което е образувано по иск на установеното в Чешката република предприятие Řízení Letového Provozu ČR, s.p. (наричано по-нататък „ищецът“) срещу Bundesamt für Finanzen (Федерална данъчна служба) и се отнася до законосъобразността на решението на последната да потвърди отхвърлянето на искането на ищеца за възстановяване на ДДС, платен в Германия през 2002 г. във връзка с получените от него доставки на услуги на германска територия.

Приложима правна уредба

4. С решение от 22 декември 1994 г. [3] Съветът, от името на Общността и що се

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

2 – ОВ L 326, стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 81.

3 – Решение 94/800/ЕО на Съвета относно сключването от името на Европейската общност, що се отнася до въпроси от нейната компетентност, на споразуменията, постигнати на Уругвайския кръг на многостранните преговори (1986—1994) (ОВ L 336, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 10, стр. 3).

отнася до кръга от правомощията ѝ, одобрява по-специално Споразумението за създаване на Световната търговска организация (наричана по-нататък „СТО"), както и споразуменията от приложения 1, 2 и 3 към него, сред които в приложение 1 Б се съдържа и ГАТС.

5. Параграф 1 от член II от ГАТС, озаглавен „Третиране „най-облагодетелствана нация", предвижда следното:

„Във връзка с всяка мярка в обхвата на това споразумение всяка страна членка предоставя, незабавно и безусловно, третиране по отношение на услугите и доставчиците на услуги на всяка друга страна членка, не по-малко благоприятно от третирането, предоставяно по отношение на подобни услуги и доставчици на услуги на друга държава."

6. Член 2 от Тринадесета директива гласи:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 3 и 4, всяка от държавите-членки възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността, при спазване на указаните по-долу условия, данъка върху добавената стойност, платен за получени от него услуги или доставено му движимо имущество на територията на страната от други данъчнозадължени лица, или платен при внос на стоки в страната, при условие че тези стоки или услуги се използват за целите на сделките по член 17, параграф 3, букви а) и б) от Директива 77/388/ЕИО или за извършване на услуги по член 1, точка 1, буква б) от настоящата директива.

2. Държавите-членки могат да поставят възстановяването по параграф 1 в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения относно данъци върху оборота.

[...]"

7. § 18, алинея 9, шесто изречение от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG")от 1999 г. [4] гласи следното:

„Данъкът по получени доставки, платен от търговец, който не е установен в Общността, се възстановява само ако в страната, в която същият е установен, не се начислява данък върху оборота или подобен данък или в случай че такъв се

4 – BGBl. 1999, I, стр. 1270.

начислява, ако подлежи на възстановяване за установените на територията на страната търговци."

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

8. Ищецът е чешко предприятие, предоставящо услуги в областта на безопасността на въздухоплаването във въздушното пространство над територията на Чешката република. То също така предлага тренировъчни курсове по летене, провеждани единствено на посочената територия.

9. В рамките на тази дейност през 2002 г. ищецът прибягва до тренировки на полетни симулатори и до други обучения, провеждани в Германия от германски предприятия, като в посочената държава тези услуги се облагат с ДДС. След като заплаща ДДС за тези услуги, ищецът предявява искане, получено от Bundesamt für Finanzen на 7 юли 2003 г., за възстановяване на платения данък в размер на 29 013,60 EUR за периода от януари до декември 2002 г.

10. С решение от 12 февруари 2004 г. последната отхвърля искането на основание, че в конкретния случай условието за взаимност, предвидено в § 18, алинея 9, шесто изречение от UStG, не е изпълнено. Освен това с решение от 27 април 2004 г. на същото основание тя отхвърля и подадената срещу първото ѝ решение жалба на ищеца.

11. Ето защо на 5 май 2004 г. ищецът предявява иск пред Finanzgericht Köln.

12. В преюдициалното запитване се уточнява, че съгласно § 18, алинея 9, шесто изречение от UStG националната правна уредба не допуска възстановяването на ищеца на платения в Германия данък по получени доставки. Препращащият съд отбелязва, че през референтния за възстановяването период Чешката република събира данък върху оборота, без обаче да предоставя на германските предприятия възстановяване на платения данък по получени доставки.

13. Препращащият съд обаче има съмнения относно съответствието на § 18, алинея 9, шесто изречение от UStG с разпоредбите на член 2, параграф 2 от Тринадесета директива, макар националната разпоредба да е основана на тях и да възпроизвежда съдържанието им. Съдът си поставя въпроса дали съгласно предвидената в член II, параграф 1 от ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация член 2, параграф 2 от Тринадесета дирек-

тива не трябва да се тълкува ограничително по отношение на държавите-членки на СТО, които поради това качество са и страни по ГАТС; с други думи, дали предвид посочената разпоредба от ГАТС не трябва да се приеме, че предоставената с член 2, параграф 2 от Тринадесета директива възможност да се поставя възстановяването на платения данък по получени доставки в зависимост от изискването за взаимност не се прилага по отношение на държавите — членки на СТО.

14. Препращащият съд установява, че Чешката република и Европейската общност са членки на СТО и следователно са страни по ГАТС от 1 януари 1995 г. и че държавите — членки на Европейската общност, се отказват да прилагат помежду си условие за взаимност, аналогично на предвиденото в член 2, параграф 2 от Тринадесета директива. Следователно е безспорно, че въз основа на член II, параграф 1 от ГАТС спрямо Чешката република също може да се приложи режим, който не съдържа каквото и да е изискване за взаимност [5].

15. Препращащият съд посочва и че ГАТС е типичен международноправен договор, който поражда права и задължения само за страните по него, като по отношение на нарушенията на разпоредбите на ГАТС по принцип трябва да се прилага само сключената в рамките на СТО Договореност относно правилата и процедурите за уреждане на спорове. Въпреки това според препращащия съд от посоченото не следва, че Европейската общност и институциите ѝ не трябва да тълкуват и прилагат в съответствие с ГАТС актовете на вторичното общностно право, приети преди присъединяването към СТО, сред които и Тринадесета директива. Действително споразуменията от вида на ГАТС, сключени при условията по член 300, параграф 7 ЕО, към който изрично препраща член 133, параграф 3 ЕО, са задължителни за Общността и нейните държави-членки и са съставна част от правния ред на Общността.

16. Като преценява, че решаването на спора по главното производство зависи от съответствието на § 18, алинея 9, шесто изречение от UStG с член 2, параграф 2 от Тринадесета директива, и поради съмненията си относно точното тълкуване на тази разпоредба препращащата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 2, параграф 2 от Тринадесета директива [...] да се тълкува ограничително, в смисъл че предвидената в него възможност на държавите-членки да поставят възстановяването на ДДС в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения в областта на данъците върху оборота не се прилага по отношение на държави,

5 – Според препращащия съд това произтича и от обстоятелството, че макар член II, параграф 2 от ГАТС да предвижда изрично възможността да се изключат от приложното поле на член II, параграф 1 от ГАТС мерките, противоречащи на клаузата за най-облагодетелствана нация, доколкото те се съдържат в съответното приложение към споразумението и отговарят на посочените в него условия, в това приложение не се предвижда подобна възможност относно член 2, параграф 2 от Тринадесета директива.

които в качеството си на страни [по ГАТС] могат да се позоват на предвидената в това споразумение (член II, параграф 1 от ГАТС) клауза за най-облагодетелствана нация?“

Правен анализ

17. Страните, представили писмени становища пред Съда съгласно член 23 от неговия статут, а именно кипърското и полското правителство, както и Комисията, са единодушни, макар и отчасти поради различни съображения, че на преюдициалния въпрос трябва да се отговори отрицателно [6].

18. Аз също споделям това мнение поради съображения, които ще изложа по-долу.

19. Според мен на първо място следва да се разгледат доводите, които Комисията обстойно излага в писменото си становище и с които твърди по същество, че на установен в трета държава оператор, какъвто е ищецът към момента на настъпване на фактите [7], не може да се признае по-благоприятно положение от това на установените в рамките на Общността оператори.

20. Комисията отбелязва, че правната уредба относно възстановяването на ДДС на неустановени в държавата данъчнозадължени лица, която съгласно Директива 79/1072/ЕИО [8] се прилага за установените в рамките на Общността оператори, се характеризира с изтъкнатото от Съда в решението по дело Debouche [9] принципно съответствие между правото на възстановяване и правото на приспадане на платения данък по получени доставки. Комисията посочва, че според това решение в съответствие с целта на системата от директиви относно ДДС данъчнозадълженото лице, което се ползва с освобождаване и което следователно няма право на приспадане на платения в държавата данък по получени доставки, няма право и на възстановяване на платения в друга държава-членка ДДС [10].

21. A fortiori, аналогично разрешение би следвало да се приложи за възстановяването в полза на установените в трети държави оператори на платения ДДС по

6 – Полското правителство обаче приканва Съда да ограничи във времето последиците от решението си, ако отговори положително на преюдициалния въпрос.

7 – Както е известно, Чешката република е член на Европейската общност едва от 1 май 2004 г.

8 – Осма директива на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34).

9 – Решение от 26 септември 1996 г. (C-302/93, Recueil, стр. I-4495).

10 – Решение по дело Debouche, посочено по-горе, точка 15.

получени доставки, като това произтича и по силата на член 3, параграф 2 от Тринадесета директива, който предвижда, че уреденото с член 2, параграф 1 от нея възстановяване не може да се извършва при условия, по-благоприятни от приложимите по отношение на данъчнозадължените лица от Общността. Според Комисията, ако установен в трета държава оператор не се облага с ДДС в тази държава, той не може да се позовава на нейна територия на права, свързани с платения данък по получени доставки, и следователно не може да се позовава на право на възстановяване по отношение на другите държави — членки на Общността, на чиято територия евентуално е платил ДДС по получени доставки. Обратното разрешение би довело до прилагането спрямо този оператор на режим, по-благоприятен от прилагания за установените в Общността данъчнозадължени лица.

22. Освен това Комисията твърди, че „възможността в качеството на данъчнозадължено лице да му бъде приспаднат платеният в страната на произход данък по получени доставки представлява именно „изискване за взаимност“ на общностното право“ и че „установените в други държави-членки на Общността предприятия впрочем също могат да се ползват от механизма на приспадане на платения данък по получени доставки“. Това пораждало „взаимност“ между държавите — членки на Общността [11].

23. Според Комисията отказът на германските власти да извършат поисканото от ищеца възстановяване не е в противоречие с предвидената в ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация. Този отказ не поставял в по-неблагоприятно положение ищеца в сравнение с установените в Общността предприятия; напротив, той бил в съответствие с общностната система на ДДС и с общия принцип на равенство, като предотвратявал възможността ищецът, който според Комисията не е данъчнозадължено лице по смисъла на Директива 77/388/ЕИО [12], да се окаже в положение, по-благоприятно от това на установените в Общността предприятия.

24. Смятам обаче, че евентуалната основателност от фактическа и правна гледна точка на разглежданите понастоящем доводи на Комисията, които се основават на фактическото предположение, че към момента на настъпване на фактите ищецът не е подлежал на облагане с данък върху оборота в държавата си по установяване, не влияе върху същината на преюдициалния въпрос, който се отнася единствено до тълкуването на разпоредбите, независимо от обстоятелствата по конкретния случай.

25. Тези доводи повдигат по-скоро въпроса за релевантността на преюдициалния въпрос с оглед на решението, което Finanzgericht Köln следва да постанови, а оттам и въпроса за допустимостта на преюдициалния въпрос.

11 – Писмено становище на Комисията, точка 20, in fine.

12 – Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

26. Действително, ако се окаже, че през разглеждания период ищецът всъщност не е подлежал на облагане в Чешката република с данък върху оборота или, макар че е подлежал на облагане, не е имал право на приспадане в тази държава на платения данък по получени доставки, то с оглед на търсеното възстановяване за ищеца съвсем не би било от полза да изисква — въз основа на тълкуване на член 2, параграф 2 от Тринадесета директива в съответствие с член II, параграф 1 от ГАТС — спрямо него да се прилага режимът, установен за общностните предприятия в Германия във връзка с възстановяването на платения ДДС по получени доставки.

27. Според мен като се основава на Решение по дело Debouche, Комисията действително представя по точен начин общностната правна уредба в областта на възстановяването на ДДС на установените в друга държава-членка данъчнозадължени лица. Съдът подчертава съществуващата връзка между правото на приспадане в държавата-членка по установяване и правото на възстановяване в друга държава-членка, в която са извършени разходите. Всъщност той постановява, че данъчнозадълженото лице, което се ползва с освобождаване и следователно няма право на приспадане в държавата-членка по установяване на платения данък по получени доставки, в съответствие с целта на системата от директиви относно ДДС няма право и да иска възстановяване на платения в друга държава-членка ДДС [13].

28. Предвид горепосоченото, според мен не съществува сериозно съмнение относно допустимостта на поставения от препращащия съд преюдициален въпрос от гледна точка на релевантността му за спора по главното производство.

29. В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на сътрудничеството между Съда и националните юрисдикции, въведено с член 234 ЕО, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени, предвид особеностите на делото, както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно доколкото поставените въпроси се отнасят до тълкуването на общностното право, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе [14]. Отправеното от национална юрисдикция запитване може да се отхвърли само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство или още когато проблемът е от хипотетично естество или ако Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси [15].

13 – Вж. формулировка, подобна на Решение по дело Debouche, посочено по-горе (точка 15), в Решение от 13 юли 2000 г. по дело Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Recueil, стр. I-6109, точка 23).

14 – Решение от 15 декември 1995 г. по дело Bosman (C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 59); Решение от 26 ноември 1998 г. по дело Bronner (C-7/97, Recueil, стр. I-7791, точка 16) и Решение от 23 ноември 2006 г. по дело Asnef-Equifax (C-238/05, Recueil, стр. I-11125, точка 15).

15 – Решение по дело Bosman, посочено по-горе, точка 61; Решение по дело Bronner, посочено по-горе, точка 17 и Решение по дело Asnef-Equifax, посочено по-горе, точка 17.

30. С разглежданите понастоящем доводи на Комисията обаче съвсем не се доказва, че в конкретния случай е налице някоя от посочените хипотези.

31. В това отношение бих искал да отбележа на първо място, че фактическото предположение, на което се основават тези доводи, а именно че към момента на настъпване на фактите ищецът не подлежи на облагане с данък върху оборота в Чешката република, е само твърдение на Комисията, което не се потвърждава от съдържащите се в акта за препращане данни.

32. Актът за препращане не съдържа точни данни относно данъчния режим, който е в сила в Чешката република към момента на настъпване на фактите. На страница 5, буква вв) от него се посочва, че „начислените [по отношение на ищеца] данъци също подлежат на приспадане в качеството на платени данъци по получени доставки [...], доколкото самият той е длъжен да ги заплати". На следващо място, на страница 6, буква ббб) се уточнява, че „[п]рез референтния за възстановяването период Чешката република действително е начислила данък върху оборота, но към онзи момент тя не предоставяла на местните предприятия възстановяване на платения данък по получени доставки"; от друга страна, към посоченото се добавя и изводът, който препращащият съд явно счита за съществен, че в Чешката република германските предприятия нямат право на аналогично възстановяване на платения в тази държава данък по получени доставки.

33. Актът за препращане в никакъв случай не позволява да се заключи, че към момента на настъпване на фактите ищецът не е подлежал на облагане с данък върху оборота в Чешката република. Макар вторият от посочените в предходната точка откъси от акта за препращане да създава впечатлението, че във всеки случай в тази държава ищецът няма право на приспадане на платения данък по получени доставки, според мен не може да се заключи, че това обстоятелство произтича недвусмислено, и следователно по очевиден начин, от самия акт за препращане.

34. От друга страна, дори посоченото обстоятелство да се потвърди, това няма задължително да доведе до ирелевантност на поставения от препращащия съд въпрос по отношение на решението, което последният следва да постанови. Във връзка с това следва да се припомни, че видно от акта за препращане, решението на Bundesamt für Finanzen за отказ да се предостави възстановяването се основава единствено на липсата на взаимност по смисъла на § 18, алинея 9, шесто изречение от UStG, и че препращащият съд се съмнява в основателността на това съображение, като изразява резерви относно съвместимостта на тази разпоредба с член 2, параграф 2 от Тринадесета директива.

35. Явно за препращащия съд е важен въпросът дали Bundesamt für Finanzen може законосъобразно да противопостави на ищеца липсата на взаимност между Чешката република и Федерална република Германия относно признаването от всяка държава на правото на възстановяване на данъка върху оборота,

платен по получени доставки в тази държава от установени в другата държава оператори, като се има предвид, че Германия не изисква наличието на взаимност, за да предостави това облекчение на установените в други държави — членки на Общността, оператори.

36. Според мен, предвид известната неяснота на изложените в точка 22 по-горе съображения на Комисията, е полезно да се уточни, че не може да се твърди, че правният режим, установен с общностните директиви в областта на ДДС, допуска държавите — членки на Общността, да подчиняват на условие за взаимност прилагането на вътрешните норми за транспониране на общностните разпоредби относно възстановяването на ДДС на установените в друга държава-членка оператори. Обстоятелството, че по отношение на възстановяването един от елементите на този правен режим е вид взаимно признаване на вътрешните норми, уреждащи данъчното облагане и правото на приспадане на платения данък по получени доставки, не означава все пак, че държавите-членки имат право да подчинят предоставянето на разглежданото облекчение на условие за взаимност. Всяка държава-членка е длъжна да приведе вътрешното си право в съответствие, за да може при предвидените в общностната уредба условия да гарантира на установените в другите държави-членки оператори възстановяването на платения ДДС по получени доставки за сключени на територията ѝ сделки, при това независимо дали другите държави-членки действително изпълняват това задължение.

37. В случай че през разглеждания период ищецът е подлежал на облагане с данък върху оборота и се е ползвал с приспадане в държавата си по установяване на платения ДДС по получени доставки, положителният отговор на преюдициалния въпрос предполага, че той има право да получи търсеното възстановяване съгласно правилата, които Федерална република Германия прилага за оператор в Общността в същото положение.

38. За сметка на това ако към онзи момент ищецът не е подлежал на облагане с данък върху оборота и не се е ползвал от приспадане в държавата си по установяване на платения данък по получени доставки, той безспорно няма да може да получи търсеното възстановяване, позовавайки се на общностния режим; от друга страна, положителният отговор на преюдициалния въпрос предполага, че решението за отказ да се предостави възстановяването не може да се основава на изложените от Bundesamt für Finanzen мотиви.

39. Ето защо дори и във втората хипотеза не е изключена възможността, макар ищецът да не може да получи търсеното възстановяване, поставеният от препращащия съд преюдициален въпрос да се окаже релевантен за разрешаването на спора, с който е сезиран, особено с оглед на евентуалната промяна в мотивите на решението на Bundesamt für Finanzen [16].

16 – Освен това следва да се подчертае, че видно от акта за препращане, ищецът не е основал иска си пред Finanzgericht Köln на предвидената в член II, параграф 1 от ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация; напротив, явно препращащият съд служебно е повдигнал разглеждания преюдициален въпрос.

40. Поради това — като се има предвид, че в случай на положителен отговор от страна на Съда на преюдициалния въпрос препращащият съд трябва да установи дали към момента на настъпване на фактите ищецът е подлежал на облагане с данък върху оборота в Чешката република и дали е имал право на приспадане в тази държава на платения данък по получени доставки — смятам, че разгледаните доводи на Комисията не само не са свързани със същината на преюдициалния въпрос, но и не доказват, че той е явно ирелевантен с оглед на решението, което препращащият съд трябва да постанови, и следователно не доказват, че въпросът е недопустим съгласно практиката на Съда по член 243 ЕО.

41. Що се отнася до същината на преюдициалния въпрос, на първо място, смятам, че изтъкнатият от полското правителство довод, според който член II, параграф 1 от ГАТС е ирелевантен в конкретния случай, тъй като предвиденото в него правило се прилага единствено за доставките на услуги, но не и за свързания с тях данъчен режим, е лишен от основание. Както Комисията правилно отбелязва в отговора си на свързания с тази тема писмен въпрос, който в хода на производството Съдът отправя към страните, данъчните мерки не са изключени от приложното поле на разпоредбите на ГАТС.

42. В това отношение бих искал да отбележа, че определението на мерките, попадащи в приложното поле на ГАТС, е изключително широко. По смисъла на член I, параграф 1 от него ГАТС „се прилага за мерки, предприемани от страните членки, засягащи търговията с услуги“ [17], като се уточнява, че по силата на член I, параграф 3, буква а) от ГАТС „мерки, предприемани от страните членки“ са мерките, предприети от „органи на централната власт, регионални или местни органи на управление и власти“ и от „неправителствени органи, изпълняващи правомощия, възложени им от органи на централната власт, регионални или местни органи на управление и власти“. От друга страна, както отбелязва Комисията, в член XXVIII, буква а) от ГАТС се предвижда, че за целите на това споразумение „мярка“ означава всяка мярка на дадена страна членка, независимо дали е във вид на закон, наредба, разпоредба, процедура, решение, административно действие или в каквато и да било друга форма“. На последно място, в други разпоредби на ГАТС като член XIV, букви г) и д) и член XXVIII, буква о), се съдържат специални препратки към въпроси от данъчната област.

17 – Според създадения към СТО апелативен орган употребата на думата „засягащи“ в член I, параграф 1 от ГАТС, за да се определят мерките, които оказват „влияние“ върху търговията с услуги, отразява намерението на авторите на ГАТС да предвидят широко приложно поле за това споразумение (Доклад WT/DS27/AB/R, *„European Communities — Bananas“* от 25 септември 1997 г. (на разположение на уебсайта на СТО: www.wto.org), точка 220).

43. Впрочем бих искал да обърна внимание и на друг аспект, който не е засегнат нито в акта за препращане, нито в представените пред Съда писмени становища и който се отнася до „общностните преференции“ като режим, дерогиращ предвидената в член II, параграф 1 от ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация.

44. Действително извън предвидените в член II, параграф 2 от ГАТС специални случаи на освобождаване, които следва да се уредят в приложение към самото споразумение, ГАТС предвижда редица последващи дерогации на режима на най-облагодетелстваната нация, между които е и дерогацията ratione personae по член V, свързана с „Икономическа[та] интеграция“.

45. В параграф 1 от този член се предвижда, че ГАТС „не препятства страните членки да бъдат страни по или да сключват спогодби, либерализиращи търговията с услуги с всички или някои от страните по подобна спогодба“, при условие че са изпълнени редица условия: наличие на „съществено секторно покритие“ (член V, параграф 1, буква а), премахване на съществуващите дискриминационни мерки и/или забрана на нови или допълнителни дискриминационни мерки (член V, параграф 1, буква б), улесняване на търговията между страните по спогодбата и неповишаване на общото равнище на пречки пред търговията с услуги в съответните сектори и подсектори за страните членки извън спогодбата (член V, параграф 4).

46. При положение че са изпълнени посочените по-горе условия, по същество член V допуска мерките, приети въз основа на споразуменията за икономическа интеграция — чиято характерна цел е да позволят на страните по спогодбата да установят помежду си по-високо равнище на либерализация от достигнатото между членовете на СТО — които в противен случай биха били несъвместими със задължението за предоставяне на режим на най-облагодетелствана нация, предвиден в член II [18].

47. Следователно ако и доколкото Договорът за ЕО отговаря на предвидените в член V от ГАТС условия, държава, която е членка на СТО, но не и на Общността, не може да изисква въз основа на член II, параграф 1 от ГАТС държава — членка на Общността, да прилага за установен на територията на първата държава — доставчик на услуги, същия режим като този, който съгласно общностното право се предвижда само за установен в друга държава — членка на Общността, доставчик на услуги. В подобна хипотеза се налага да се отговори отрицателно на преюдициалния въпрос.

48. Предвид посоченото, смятам, че в настоящото преюдициално производство не е необходимо да се проверява дали Договорът действително отговаря на всички изброени условия — проверка, която може да се окаже сравнително сложна, особено що се отнася до усло-

18 – Доклад на Специалната група WT/DS139/R и WT/DS142/R, *„Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry“* от 11 февруари 2000 г. (на разположение на уебсайта на СТО: www.wto.org), точка 10.271.

вието да не се повишава общото равнище на пречките пред търговията с услуги за страните членки извън спогодбата *в съответния сектор или подсектор.*

49. Действително, дори и да се приеме за вероятен изводът, че Договорът не отговаря на тези условия и че следователно на теория спрямо положението на ищеца може да се приложи общностният режим въз основа на член II, параграф 1 от ГАТС, очевидно е, че съгласно практиката на Съда относно последиците от споразуменията на СТО във вътрешен общностен план на преюдициалния въпрос може да се отговори само отрицателно.

50. На първо място, в това отношение следва да се припомни, както отбелязват всички представили писмени становища страни, че предвид естеството и структурата си, споразуменията на СТО по принцип не спадат към нормите, с оглед на които Съдът упражнява контрол за законосъобразност на актовете на институциите на Общността [19]. От друга страна, поради същите съображения Съдът смята, че разпоредбите на споразуменията на СТО не могат да породят за частноправните субекти права, на които съгласно общностното право последните да се позовават директно пред съда [20].

51. Съдът упражнява контрол за законосъобразност на разглеждания общностен акт с оглед на правилата на СТО само в случай че Общността е имала намерение да изпълни особено задължение, поето в рамките на СТО, или в случай че общностният акт изрично препраща към конкретни разпоредби от споразуменията на СТО [21].

52. Като изтъкват, че в конкретния случай Общността няма намерение да изпълни особено задължение, поето в рамките на СТО, и че Тринадесета директива не препраща изрично към конкретни разпоредби от споразуменията на СТО, кипърското и полското правителство смятат, че с оглед на посочената в точка 50 по-горе съдебна практика на поставения от Finanzgericht Köln преюдициален въпрос следва да се отговори отрицателно.

53. Въпреки това следва да се отбележи, че в конкретния случай не е направено позоваване на член II, параграф 1 от ГАТС, за да се оспори действителността на член 2, параграф 2 от Тринадесета директива. Както правилно отбелязва

19 – Решение от 23 ноември 1999 г. по дело Португалия/Съвет (C-149/96, Recueil, стр. I-8395, точка 47) и Решение от 14 декември 2000 г. по дело Dior и др. (C-300/98 и C-392/98, Recueil, стр. I-11307, точка 43); Определение от 2 май 2001 г. по дело OGT Fruchthandelsgesellschaft (C-307/99, Recueil, стр. I-3159, точка 24) и Решение от 1 март 2005 г. по дело Van Parys (C-377/02, Recueil, стр. I-1465, точка 39).

20 – Решение по дело Dior и др., посочено по-горе, точка 44 и Определение по дело OGT Fruchthandelsgesellschaft, посочено по-горе, точка 25.

21 – Решение по дело Португалия/Съвет, посочено по-горе, точка 49 и Решение по дело Van Parys, посочено по-горе, точка 40.

Комисията, преюдициалният въпрос се отнася не за евентуално непосредствено действие [22] на предвидената в ГАТС клауза за най-облагодетелствана нация, а за тълкуването съобразно правото на СТО на предвидената в Тринадесета директива клауза за взаимност във връзка с възстановяването на платения данък по получени доставки [23].

54. В това отношение препращащият съд основателно припомня, че международните споразумения, които като ГАТС са сключени съгласно посочените в член 228 от Договора за ЕО (понастоящем член 300 ЕО) условия, са задължителни за институциите на Общността и държавите-членки по силата на параграф 7 от посочения член.

55. Според Съда обаче предимството на сключените от Общността международни споразумения пред нормите на вторичното общностно право повелява последните да се тълкуват, доколкото е възможно, в съответствие със споразуменията [24].

56. Това становище на Съда се потвърждава и утвърждава в решенията, в които, като припомня посочената в точка 50 погоре практика, той установява, че в областите, които попадат в приложното поле на Споразумението за свързаните с търговията аспекти на правата върху интелектуалната собственост (наричано по-нататък „Споразумението TRIPS“) — представляващо приложение 1 В от Споразумението за създаване на СТО — и в които Комисията вече е осъществила законодателна дейност, какъвто е случаят с марката, съдебните органи на държавите-членки, когато прилагат националните си правила за постановяване на временни мерки за защита на правата в тези области, са длъжни по силата на общностното право да изхождат, докол-

22 – Подобно на Комисията в писменото ѝ становище, използвам термина „непосредствено действие“ в широк смисъл, като освен действието (или възможността за позоваване) с оглед на „заместване“ — тоест годността на разпоредбата от международното споразумение като източник на права и задължения да се прилага в конкретния случай вместо противоречаща ѝ норма (от вторичното общностно право или от националното право), която би следвало да се приложи — имам предвид и действието (или възможността за позоваване) с оглед на „изключване“, тоест годността на тази разпоредба, като критерий за законосъобразност, да възпрепятства действието на нормата, без обаче да я замества. Във връзка с концептуалното разграничение между възможността за позоваване с оглед на заместване и възможността за позоваване с оглед на изключване в контекста на съотношението между общностни директиви и вътрешноправни норми на държавите-членки препращам към заключението на генералния адвокат Saggio, представено по дело Océano Grupo Editorial and Salvat Editores (Решение от 27 юни 2000 г., C-240/98—C-244/98, Recueil, стр. I-4941, точки 37—39) и заключението на генералния адвокат Léger по дело Linster (Решение от 19 септември 2000 г., C-287/98, Recueil, стр. I-6917, точки 55—77).

23 – Бих искал обаче да отбележа, че Тринадесета директива предхожда споразуменията на СТО (сключени през 1994 г.) и никога не е изменяна. Ето защо тя не препраща изрично към конкретни разпоредби от тези споразумения и Общността не може да е имала намерение да изпълни с тази директива особено задължение, поето в рамките на СТО. Бих добавил също, че текстът на посочената директива не дава основание да се счита, че с приемането ѝ Общността е имала намерение да изпълни особено задължение, произтичащо от Общото споразумение за митата и търговията от 1974 г. (наричано по-нататък „ГАТТ“), което освен това не обхваща сектора на услугите.

24 – Решение от 10 септември 1996 г. по дело Комисия/Германия (C-61/94, Recueil, стр. I-3989, точка 52). В Решение от 24 ноември 1992 г. по дело Poulsen и Diva Navigation (C-286/90, Recueil, стр. I-6019, точки 9 и 11) Съдът, като изхожда от принципа, че правомощията на Общността трябва да се упражняват при спазване на международното право, потвърждава, че член 6 от Регламент (ЕИО) № 3094/86 на Съвета от 7 октомври 1986 година за предвиждане на определени технически мерки за опазване на риболовните ресурси (ОВ L 288, 1982 г., стр. 1) трябва да се тълкува и приложното му поле да се определи с оглед на приложимите норми в областта на международното морско право, сред които Конвенцията за опазване на сьомгата в Северния Атлантически океан (ОВ L 378, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 4, том 1, стр. 45), сключена от Общността през 1982 г. Освен това в Решение от 17 октомври 1995 г. по дело Werner (C-70/94, Recueil, стр. I-3189, точка 23 и Решение от същата дата по дело Leifer и др. (C-83/94, Recueil, стр. I-3231, точка 24) Съдът се позовава на член XI от ГАТТ, като го приема за „релевантен с оглед на тълкуването на общностен акт, уреждащ международната търговия“.

което е възможно, от текста и целта на член 50 от Споразумението TRIPS [25].

57. Следователно противно на становището на кипърското и полското правителство и съгласно практиката на Съда, липсата на непосредствено действие на споразуменията на СТО не изключва задължението на общностните и националните съдилища да тълкуват, доколкото е възможно, нормите на вторичното общностно право в съответствие с разпоредбите на тези споразумения.

58. За това задължение обаче, както основателно отбелязва Комисията, е предвидено ограничението „доколкото е възможно“. Това означава, че подлежащата на тълкуване общностна норма трябва да се поддава на няколко възможни тълкувания. За сметка на това ако съдържанието на нормата е недвусмислено и противоречи на разпоредбата от международното споразумение, която е от по-висок ранг, то тя не може да се тълкува в съответствие с последната, тъй като за да се достигне до съответстващ на споразумението резултат, тя трябва да се тълкува contra legem, което би довело до пълното ѝ лишаване от нормативно съдържание. Подобно неутрализиране на общностната норма поради спазването на разпоредбата от международното споразумение все пак предполага, че последната има известно непосредствено действие в общностния правов ред, поне действие с оглед на „изключване“ [26] — действие, което не може да се признае в конкретния случай съгласно посочената в точки 50 и 51 по-горе съдебна практика.

59. Намирам обаче, че член 2, параграф 2 от Тринадесета директива не оставя място за съмнение в тълкуването, що се отнася до определянето на третите държави, по отношение на които държавите — членки на Общността, могат да се позовават на условието за взаимност с оглед на възстановяването, по смисъла на параграф 1 от същия член, на ДДС по получени доставки, платен от данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността. Разглежданата разпоредба ясно и без разграничение се отнася до всички трети държави, без да допуска възможност за изключване.

60. Според мен предвид недвусмисленатa си редакция, член 2, параграф 2 от Тринадесета директива не се поддава на ограничително тълкуване като посоченото в преюдициалния въпрос.

25 – Решение по дело Dior и др., посочено по-горе, точка 47 и Решение от 16 ноември 2004 г. по дело Anheuser-Busch (C-245/02, Recueil, стр. I-10989, точка 55).

26 – Вж. бележка под линия 22 по-горе.

Заключение

61. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от Finanzgericht Köln въпрос по следния начин:

„Член 2, параграф 2 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността, трябва да се тълкува в смисъл, че предоставената с този член възможност на държавите-членки да поставят възстановяването на ДДС по получени доставки, платен от данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността, в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения в областта на данъците върху оборота, може да се упражнява по отношение на всички трети държави, включително тези, които в качеството на страни по Общото споразумение по търговията с услуги, могат да се позоват на предвидената в член II, параграф 1 от това споразумение клауза за най-облагодетелствана нация."