

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PAOLO MENGOTZI

της 15ης Φεβρουαρίου 2007¹

1. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το γερμανικό Finanzgericht Köln ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία)².

2. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας από τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα του φόρου κύκλου εργασιών δεν ισχύει έναντι κρατών που, ως συμβαλλόμενα μέρη της Γενικής Συμφωνίας για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών (στα αγγλικά General Agreement on Trade in Services, στο εξής: GATS), μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη με το άρθρο II, παράγραφος 1, της Συμφωνίας

αυτής ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου κράτους.

3. Το ερώτημα αυτό τέθηκε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε η Řízení letového provozu ČR, s.p., επιχείρηση εγκατεστημένη στην Τσεχική Δημοκρατία (στο εξής: προσφεύγουσα), κατά του Bundesamt für Finanzen (γερμανικής ομοσπονδιακής φορολογικής υπηρεσίας), με την οποία προσβάλλει ως παράνομη την επικύρωση από το Bundesamt für Finanzen της απορρίψεως αιτήσεως της προσφεύγουσας να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που κατέβαλε στη Γερμανία το 2002 για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν στο έδαφος της Γερμανίας.

Το ρυθμιστικό πλαίσιο αναφοράς

4. Με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 1994³, το Συμβούλιο ενέκρινε εξ ονόματος της

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ L 326, σ. 40.

3 — Απόφαση 94/800/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994, σχετικά με την εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σύναψη των συμφωνιών που απέρρευαν από τις πολυμερείς διαπραγματεύσεις του Γύρου της Ουρουγουάης (1986-1994), καθ' όσον αφορά τα θέματα που εμπίπτουν στις αρμοδιότητές της (ΕΕ L 336, σ. 1).

Κοινότητας, ως προς το τμήμα που εμπίπτει στην αρμοδιότητά της, μεταξύ άλλων, τη συμφωνία για την ίδρυση του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (στο εξής: ΠΟΕ), καθώς και τις συμφωνίες που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα 1, 2 και 3 της συμφωνίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται, ως παράρτημα 1 Β, η συμφωνία GATS.

στη χώρα, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β', της παρούσας οδηγίας.

5. Το άρθρο II της GATS, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μεταχείριση του μάλλον ευνοούμενου κράτους», ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Όσον αφορά το σύνολο των μέτρων που καλύπτονται από την παρούσα συμφωνία, κάθε κράτος παρέχει αμέσως και άνευ όρων σε υπηρεσίες και φορείς παροχής υπηρεσιών των άλλων μελών όχι λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από αυτή που παρέχει σε παρεμφερείς υπηρεσίες και φορείς παροχής υπηρεσιών οποιασδήποτε άλλης χώρας.»

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

[...].»

6. Το άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκείμενους στον φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών

7. Το άρθρο 18, παράγραφος 9, έκτη περίοδος, του Umsatzsteuergesetz 1999 (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών του 1999, στο εξής: UStG)⁴ ορίζει τα εξής:

«Ο καταβληθείς φόρος επί των εισροών επιστρέφεται σε επιχειρηματία εγκατεστημένο εκτός του εδάφους της Κοινότητας μόνον εφόσον στο κράτος όπου έχει την έδρα του δεν επιβάλλεται φόρος κύκλου

4 — BGBl 1999, I, σ. 1270.

εργασιών ή παρόμοιοι φόροι ή, σε περίπτωση επιβολής τέτοιων φόρων, εφόσον προβλέπεται επιστροφή φόρου για τις εγκατεστημένες στην ημεδαπή επιχειρήσεις.»

ρούτο εν προκειμένω η προϋπόθεση της αμοιβαιότητας την οποία προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 9, έκτης περιόδου, του UstG, ενώ με απόφαση της 27ης Απριλίου 2004 απέρριψε για τους ίδιους λόγους και τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της πρώτης αποφάσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8. Η προσφεύγουσα είναι τσεχική εταιρία που παρέχει υπηρεσίες στον τομέα της ασφάλειας της αεροπλοΐας στο εσωτερικό του εναέριου χώρου της Τσεχικής Δημοκρατίας. Διοργανώνει επίσης εκπαιδευτικά προγράμματα πτήσεως, τα οποία πραγματοποιούνται αποκλειστικώς στην Τσεχική Δημοκρατία.

9. Στο πλαίσιο της τελευταίας αυτής δραστηριότητας, χρησιμοποίησε το 2002 εκπαιδευτικά προγράμματα σε προσομοιωτή πτήσεων και άλλα προγράμματα καταρτίσεως τα οποία διοργάνωναν στη Γερμανία γερμανικές επιχειρήσεις. Οι υπηρεσίες αυτές υπόκεινται στη Γερμανία σε ΦΠΑ. Με αίτηση η οποία παραλήφθηκε από το Bundesamt für Finanzen στις 7 Ιουλίου 2003, η προσφεύγουσα ζήτησε να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά το διάστημα Δεκεμβρίου—Ιανουαρίου 2002 για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, ύψους 29 013,60 ευρώ.

10. Με απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004 το Bundesamt für Finanzen απέρριψε την αίτηση με την αιτιολογία ότι δεν πλη-

11. Κατόπιν τούτων, η προσφεύγουσα άσκησε στις 5 Μαΐου 2004 προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Köln.

12. Με τη διάταξη περί παραπομπής επισημαίνεται ότι η επιστροφή στην προσφεύγουσα του καταβληθέντος στη Γερμανία φόρου επί των εισροών αποκλείεται από το εθνικό δίκαιο κατ' εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 9, έκτης περιόδου, του UStG. Το αιτούν δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, κατά το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η επιστροφή, προβλεπόταν στην Τσεχική Δημοκρατία φόρος κύκλου εργασιών, όχι όμως και επιστροφή του φόρου επί των εισροών που κατέβαλλαν οι γερμανικές επιχειρήσεις.

13. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει επιφυλάξεις για το κατά πόσον το άρθρο 18, παράγραφος 9, έκτης περιόδου, του UStG είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, στο οποίο στηρίζεται και του οποίου τη γραμματική διατύπωση ακολουθεί. Το δικαστήριο διερωτάται μήπως το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί συσταλτικά όσον αφορά τα κράτη μέλη του ΠΟΕ, τα οποία είναι συμβαλλόμενα μέρη της GATS, σύμφωνα με τη ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους του άρθρου II, παράγραφος 1, της

GATS, με άλλα λόγια αν πρέπει να θεωρηθεί ότι, κατ' εφαρμογή της τελευταίας αυτής διατάξεως, η δυνατότητα την οποία παρέχει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, να υπόκειται η επιστροφή του φόρου επί των εισροών σε προϋπόθεση αμοιβαιότητας, δεν ισχύει έναντι των κρατών μελών του ΠΟΕ.

14. Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η Τσεχική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Κοινότητα είναι μέλη του ΠΟΕ και συνεπώς συμβαλλόμενα μέρη και της GATS, από 1ης Ιανουαρίου 1995, και ότι τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας παραιτούνται, για τις μεταξύ τους σχέσεις, της εφαρμογής απαιτήσεως αμοιβαιότητας ανάλογης με αυτή που προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας. Συνεπώς, θεωρεί ότι και η Τσεχική Δημοκρατία μπορεί, δυνάμει του άρθρου II, παράγραφος 1, της GATS, να τύχει μεταχειρίσεως απαλλαγμένης από την προϋπόθεση της αμοιβαιότητας⁵.

15. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι η GATS αποτελεί κλασική συμφωνία διεθνούς δικαίου, η οποία γεννά δικαιώματα και υποχρεώσεις μόνο μεταξύ των συμβαλ-

λομένων μερών και ότι οι παραβάσεις της διέπονται κατ' αρχήν μόνον από τη συν-αφθείσα στο πλαίσιο του ΠΟΕ συμφωνία περί κανόνων και διαδικασιών για την επίλυση των διαφορών. Εντούτοις, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, αυτό δεν σημαίνει ότι οι Ευρωπαϊκές Κοινότητες και τα κοινοτικά όργανα μπορούν να ερμηνεύουν και να εφαρμόζουν τις προ της προσχωρήσεως στον ΠΟΕ εκδοθείσες πράξεις του παραγωγού δικαίου, μεταξύ των οποίων και τη δέκατη τρίτη οδηγία, κατά τρόπο μη συνάδοντα προς τη συμφωνία GATS. Πράγματι, οι συμφωνίες, όπως η GATS, που συνάπτονται υπό τους όρους που καθορίζει το άρθρο 300, παράγραφος 7, ΕΚ, στο οποίο παραπέμπει ρητώς το άρθρο 133, παράγραφος 3, ΕΚ, δεσμεύουν τα όργανα της Κοινότητας και τα κράτη μέλη και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του κοινοτικού δικαίου.

16. Θεωρώντας ότι η επίλυση της κρινόμενης διαφοράς εξαρτάται από τη συμβατότητα του άρθρου 18, παράγραφος 9, έκτης περιόδου, με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας και διατηρώντας αμφιβολίες όσον αφορά την ορθή ερμηνεία της τελευταίας αυτής διατάξεως, το αιτούν δικαστήριο ανέστειλε την εκκρεμούσα ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

⁵ — Τούτο προκύπτει, σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, και από το γεγονός ότι, μολονότι το άρθρο II, παράγραφος 2, της GATS προβλέπει ρητώς τη δυνατότητα εξαιρέσεως από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου II, παράγραφος 1, της Συμφωνίας των μέτρων που είναι αντίθετα προς τη ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου κράτους, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο παράρτημα της Συμφωνίας και ότι πληρούνται οι όροι που προβλέπονται με το παράρτημα αυτό, το εν λόγω παράρτημα δεν περιέλαβε αντίστοιχη επιφύλαξη για το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

«Πρέπει το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας [...] να ερμηνευθεί συσταλτικώς υπό την έννοια ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την επιστροφή ΦΠΑ από τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων

κύκλου εργασιών δεν ισχύει έναντι τρίτων κρατών που, ως συμβαλλόμενα μέρη της [GATS], μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη με τη συμφωνία αυτή (άρθρο II, παράγραφος 1) ρήτρα του μάλλον ευνοούμενου κράτους;»

Νομική ανάλυση

17. Οι διάδικοι οι οποίοι υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου —αλλά και η Κυπριακή και η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή—, συμφωνούν, για διαφορετικούς εν μέρει λόγους, ότι η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα είναι αρνητική⁶.

18. Συμφωνώ με την άποψη αυτή για τους λόγους που θα εκθέσω στη συνέχεια.

19. Κρίνω σκόπιμο να εξετάσω, πρώτον, την επιχειρηματολογία την οποία εξέθεσε εκτενέστερα η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της και με την οποία προβάλλει

κατ' ουσίαν ότι επιβάλλεται να μην αναγνωριστεί σε επιχείρηση εγκαταστημένη σε τρίτο κράτος, όπως ήταν η προσφεύγουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών⁷, θέση ευνοϊκότερη από τη θέση των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στο εσωτερικό της Κοινότητας.

20. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το καθεστώς επιστροφής ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο εσωτερικό της Κοινότητας σύμφωνα με την οδηγία 79/1072/ΕΟΚ⁸ διακρίνεται, όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση *Debouche*⁹, από την κατ' αρχήν αντιστοιχία μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής και του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου που έχει καταβληθεί επί των εισροών. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, βάσει της αποφάσεως αυτής, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος τυγχάνει απαλλαγής του φόρου και, συνεπώς, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών εντός της χώρας, δεν έχει, σύμφωνα με τον σκοπό του συστήματος των οδηγιών περί ΦΠΑ, ούτε δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους¹⁰.

21. Ανάλογη λύση θα πρέπει να ακολουθείται, *a fortiori*, όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ που έχουν καταβάλει επί των

6 — Η Πολωνική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο, σε περίπτωση που απαντήσει καταφατικά στο προδικαστικό ερώτημα, να περιορίσει χρονικά τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του.

7 — Ως γνωστόν, η Τσεχική Δημοκρατία είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας από την 1η Μαΐου 2004.

8 — Όγδοη οδηγία του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ L 331, σ. 11).

9 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93 (Συλλογή 1996, σ. I-4495).

10 — Προπαρατεθείσα απόφαση *Debouche*, σκέψη 15.

εισροών επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη, σύμφωνα και με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι η επιστροφή την οποία προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν δύναται να χορηγείται με όρους περισσότερο ευνοϊκούς από αυτούς που ισχύουν για τους κοινοτικούς υποκειμένους στον φόρο. Συνεπώς, κατά την άποψη της Επιτροπής, αν επιχείρηση δεν υπόκειται στον ΦΠΑ στο τρίτο κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, δεν μπορεί να προβάλει στο κράτος αυτό δικαιώματα σχετικά με τον φόρο που έχει καταβάλει επί των εισροών και συνεπώς δεν θα πρέπει να μπορεί να προβάλει δικαιώματα επιστροφής ούτε έναντι κρατών μελών της Κοινότητας στα οποία έχει ενδεχομένως καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών. Η αντίθετη λύση θα κατέληγε σε ευνοϊκότερη μεταχείριση της επιχειρήσεως αυτής σε σχέση με τη μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα.

22. Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι «η δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών που έχει καταβάλει η επιχείρηση στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένη υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί «απαίτηση αμοιβαιότητας» την οποία θέτει το κοινοτικό δίκαιο» και ότι «οι επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Κοινότητας μπορούν επίσης να επωφεληθούν του μηχανισμού εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών». Το γεγονός αυτό υποδηλώνει «αμοιβαιότητα» μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας¹¹.

23. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η άρνηση των γερμανικών αρχών να προ-

βούν στην επιστροφή την οποία ζήτησε η προσφεύγουσα δεν είναι αντίθετη προς τη ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους την οποία προβλέπει η GATS. Η άρνηση αυτή δεν θέτει την προσφεύγουσα σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Κοινότητα. Αντιθέτως, είναι σύμφωνη με το σύστημα του κοινοτικού ΦΠΑ και με τη γενική αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι δεν θέτει την προσφεύγουσα —η οποία, κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ¹²— σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Κοινότητα.

24. Κατά τη δική μου άποψη, η ενδεχόμενη νομική και ουσιαστική βασιμότητα της εξεταζόμενης επιχειρηματολογίας της Επιτροπής —η οποία βασίζεται στην πραγματικής φύσεως προϋπόθεση ότι η προσφεύγουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, δεν υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών στο κράτος στο οποίο ήταν εγκατεστημένη— ουδεμία επιρροή ασκεί επί της ουσίας του προδικαστικού ερωτήματος, το οποίο αφορά αποκλειστικά την ερμηνεία των κειμένων και συνεπώς δεν λαμβάνει υπόψη τις περιστάσεις που χαρακτηρίζουν τη συγκεκριμένη υπόθεση.

25. Το πρόβλημα το οποίο φαίνεται να θέτει η επιχειρηματολογία αυτή είναι το πρόβλημα της λυσιτέλειας, και συνεπώς του παραδεκτού, του προδικαστικού ερωτήματος για την απόφαση που πρέπει να εκδώσει το Finanzgericht Köln.

12 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1).

11 — Γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, σημείο 20, *in fine*.

26. Πράγματι, εφόσον προκύψει ότι κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα δεν υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών στην Τσεχική Δημοκρατία ή ότι, αν και υπέκειτο στον φόρο, δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του καταβαλλομένου φόρου επί των εισροών στο κράτος αυτό, το αίτημά της να τύχει —βάσει μιας ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας, σύμφωνης με το άρθρο II, παράγραφος 1, της GATS— της ίδιας μεταχειρίσεως, όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών, την οποία επιφυλάσσει η Γερμανία στις κοινοτικές επιχειρήσεις, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να οδηγήσει στο να γίνει δεκτή η αιτούμενη επιστροφή.

27. Φρονώ ότι η Επιτροπή ορθώς εξέθεσε την κοινοτική ρύθμιση για την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, όπως αυτή διευκρινίστηκε με την απόφαση *Debouche*. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως και του δικαιώματος επιστροφής σε άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες. Συγκεκριμένα, έκρινε ότι ο υποκείμενος στον φόρο που τυγχάνει απαλλαγής του φόρου και συνεπώς δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών που κατέβαλε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως δεν έχει, σύμφωνα με τον σκοπό του συστήματος των οδηγιών περί ΦΠΑ, ούτε δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους¹³.

28. Ανεξαρτήτως αυτού, φρονώ ότι δεν πρέπει να υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά το παραδεκτό, από τη άποψη της λυσιτέλειας για την κρίση της επίδικης υποθέσεως, του προδικαστικού ερωτήματος που θέτει το αιτούν δικαστήριο.

29. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 234 ΕΚ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να απαντήσει¹⁴. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα υποβληθέν από εθνικό δικαστήριο μόνον αν προκύπτει σαφώς ότι η ερμηνεία ενός κοινοτικού κανόνα, που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμιά σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ακόμη όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν¹⁵.

13 — Συναφώς βλ. την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena*, Συλλογή 2000, σ. I-6109, σκέψη 23, η οποία παραπέμπει στην προπαρατεθείσα απόφαση *Debouche*, σκέψη 15.

14 — Αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, *Bosman* κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59) της 26ης Νοεμβρίου 1998, C-7/97, *Bronner* (Συλλογή 1998, σ. I-7791, σκέψη 16), και της 23ης Νοεμβρίου 2006, C-238/05, *Asnef-Equifax* (Συλλογή 2006, σ. I-11125, σκέψη 15).

15 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις *Bosman* κ.λπ., σκέψη 61, *Bronner*, σκέψη 17, και *Asnef-Equifax*, σκέψη 17.

30. Από την εξεταζόμενη όμως επιχειρηματολογία της Επιτροπής δεν προκύπτει ότι η κρινόμενη υπόθεση εμπίπτει σε κάποια από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις.

31. Συναφώς, παρατηρώ ιδίως ότι η πραγματική προϋπόθεση στην οποία στηρίζεται αυτή η επιχειρηματολογία, δηλαδή το ότι η προσφεύγουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, δεν υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών στην Τσεχική Δημοκρατία, απλώς αναφέρεται από την Επιτροπή, αλλά δεν επιρρωννύεται από τις πληροφορίες τις οποίες περιέχει η διάταξη περί παραπομπής.

32. Η διάταξη περί παραπομπής δεν περιέχει συγκεκριμένες πληροφορίες όσον αφορά το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε στην Τσεχική Δημοκρατία κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών. Στη σελίδα 5, στοιχείο γγ', της διατάξεως αναφέρεται ότι «η προσφεύγουσα μπορεί να εκπέσει τους επιβληθέντες σ' αυτή φόρους ως καταβληθέντες φόρους επί των εισροών [...] διότι επρόκειτο για οφειλόμενους από την ίδια φόρους», ενώ στη σελίδα 6, στοιχείο βββ', επισημαίνεται ότι «[κ]ατά το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η επιστροφή, προβλεπόταν στην Τσεχία φόρος κύκλου εργασιών, όχι όμως και επιστροφή φόρου για τις εγκατεστημένες στη Γερμανία επιχειρήσεις», ενώ προστίθεται και η διαπίστωση, την οποία το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ουσιώδη, ότι οι γερμανικές επιχειρήσεις δεν χαίρουν ανάλογου πλεονεκτήματος επιστροφής του φόρου επί των εισροών που καταβάλλουν στην Τσεχική Δημοκρατία.

33. Από τη διάταξη περί παραπομπής ουδαμώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, δεν υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών στην Τσεχική Δημοκρατία. Μολονότι το δεύτερο από τα αποσπάσματά της τα οποία παρέθεσα στο προηγούμενο σημείο φαίνεται να υποδηλώνει ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε εν πάση περιπτώσει να τύχει στο εν λόγω κράτος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών, δεν νομίζω ότι το γεγονός αυτό προκύπτει κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, και συνεπώς πρόδηλο, από την ίδια τη διάταξη.

34. Εξάλλου, ακόμα και αν το γεγονός αυτό επιβεβαιωθεί, το προδικαστικό ερώτημα το οποίο θέτει το αιτούν δικαστήριο δεν στερείται αναγκαστικά εξ αυτού του λόγου λυσιτέλειας για την έκδοση αποφάσεως επί της υποθέσεως την οποία το αιτούν δικαστήριο καλείται να κρίνει. Κρίνω σκόπιμο να υπενθυμίσω συναφώς ότι, εξ όσων προκύπτουν από τη διάταξη περί παραπομπής, η απόφαση με την οποία το Bundesamt für Finanzen απέρριψε την αιτηθείσα επιστροφή βασίστηκε απλώς στην έλλειψη αμοιβαιότητας, κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 9, έκτη περίοδος, του UStG και ότι το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες όσον αφορά την ορθότητα αυτής της αιτιολογίας, διατηρώντας επιφυλάξεις όσον αφορά τη συμβατότητα της διατάξεως αυτής με το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας.

35. Αυτό συνεπώς που φαίνεται να ενδιαφέρει το αιτούν δικαστήριο είναι κατά πόσον το Bundesamt für Finanzen μπορούσε εγκύρως να αντιτάξει στην προσφεύγουσα την έλλειψη αμοιβαιότητας μεταξύ της Τσεχικής Δημοκρατίας και της Γερμανίας όσον αφορά

την πρόβλεψη από τα δύο εν λόγω κράτη δικαιώματος επιστροφής του φόρου κύκλου εργασιών επί των εισροών τον οποίο καταβάλλουν στο ένα από τα δύο κράτη επιχειρήσεις εγκατεστημένες στο άλλο, άπαξ η Γερμανία δεν θέτει προϋπόθεση αμοιβαιότητας προκειμένου να αναγνωρίσει την ευνοϊκή αυτή μεταχείριση σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Κοινότητας.

36. Κρίνω σκόπιμο να διευκρινίσω, λόγω της σχετικής ασάφειας των απόψεων της Επιτροπής τις οποίες εξέθεσα ανωτέρω, στο σημείο 22, ότι δεν μπορεί να βεβαιωθεί ότι το ρυθμιστικό σύστημα το οποίο σκιαγραφούν οι κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ ανέχεται την υπαγωγή από τα κράτη μέλη της Κοινότητας της εφαρμογής των εσωτερικών ρυθμίσεων, με τις οποίες έχουν μεταφερθεί οι κοινοτικές διατάξεις για την επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, στην προϋπόθεση της αμοιβαιότητας. Το γεγονός ότι μία συνιστώσα του εν λόγω ρυθμιστικού συστήματος, όσον αφορά την εν λόγω επιστροφή, αντιπροσωπεύει ένα είδος αμοιβαίας αναγνώρισης των εσωτερικών ρυθμίσεων που διέπουν την επιβολή του φόρου και το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, ουδαμώς σημαίνει ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να επιβάλλουν την προϋπόθεση της αμοιβαιότητας προκειμένου να αναγνωρίσουν το εν λόγω πλεονέκτημα. Κάθε κράτος μέλος υποχρεούται να προσαρμόζει το εσωτερικό του δίκαιο κατά τρόπον ώστε να εξασφαλίζει στις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στα υπόλοιπα κράτη μέλη, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η κοινοτική ρύθμιση, την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για πράξεις πραγματοποιηθείσες στο έδαφός του, ανεξαρτήτως του πραγματικού σεβασμού της υποχρέωσης αυτής από τα υπόλοιπα κράτη μέλη.

37. Έτσι, στην υποθετική περίπτωση κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέκειτο, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, σε φόρο κύκλου εργασιών και είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών που κατέβαλλε στο κράτος εγκαταστάσεώς της, η καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα θα σήμαινε ότι θα είχε δικαίωμα να τύχει της αιτηθείσας επιστροφής κατ' αναλογία της πρακτικής που ακολουθεί η Γερμανία για κοινοτική επιχείρηση που βρίσκεται στην ίδια θέση.

38. Αν αντιθέτως η προσφεύγουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, δεν υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών ή έστω δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών που κατέβαλλε στο κράτος εγκαταστάσεώς της, ασφαλώς δεν θα μπορούσε να τύχει της αιτηθείσας επιστροφής επικαλούμενη την κοινοτική μεταχείριση, αλλά η καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα θα σήμαινε ότι η απόφαση περί απορρίψεως της εν λόγω επιστροφής δεν μπορεί να βασιστεί στην αιτιολογία την οποία προέβαλε το Bundesamt für Finanzen.

39. Συνεπώς, ακόμα και στη δεύτερη αυτή περίπτωση, δεν αποκλείεται, μολονότι η προσφεύγουσα δεν θα μπορούσε να τύχει της αιτηθείσας επιστροφής, το προδικαστικό ερώτημα το οποίο έθεσε το αιτούν δικαστήριο να διατηρεί τη λυσιτέλειά του προς τον σκοπό της επιλύσεως της ενώπιόν του διαφοράς, ιδίως στην προοπτική μιας ενδεχόμενης αντικαταστάσεως των αιτιολογιών

της αποφάσεως του Bundesamt für Finanzen¹⁶.

40. Κρίνω συνεπώς —μολονότι ασφαλώς εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επιβεβαιώσει, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του προδικαστικού ερωτήματος από το Δικαστήριο, κατά πόσον η προσφεύγουσα, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, υπέκειτο σε φόρο κύκλου εργασιών στην Τσεχική Δημοκρατία και είχε δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών στο κράτος αυτό— ότι η επιχειρηματολογία της Επιτροπής την οποία σχολίασα ανωτέρω δεν ασκεί επιρροή επί της ουσίας του προδικαστικού ερωτήματος και δεν αποδεικνύει την πρόδηλη αλυσιτέλειά του για τους σκοπούς της αποφάσεως που πρόκειται να εκδώσει το αιτούν δικαστήριο, ούτε το απαράδεκτο του ίδιου του προδικαστικού ερωτήματος σύμφωνα με τη σχετική προς το άρθρο 234 ΕΚ νομολογία του Δικαστηρίου.

41. Όσον αφορά την ουσία του προδικαστικού ερωτήματος, κρίνω κατ' αρχήν αβάσιμο το επιχείρημα της Πολωνικής Κυβερνήσεως ότι το άρθρο II, παράγραφος 1, της GATS δεν είναι κρίσιμο εν προκειμένω, εφόσον ο κανόνας τον οποίο θέτει εφαρμόζεται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών και όχι στη φορολογική μεταχείρισή της. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή με την απάντησή της στο σχετικό γραπτό ερώτημα το οποίο έθεσε το Δικαστήριο στους διαδίκους

κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, τα μέτρα φορολογικού χαρακτήρα δεν αποκλείονται από την εφαρμογή των διατάξεων της GATS.

42. Συναφώς, παρατηρώ ότι ο ορισμός των μέτρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της GATS είναι εξαιρετικά ευρύς. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, η GATS «εφαρμόζεται σε μέτρα που λαμβάνονται από τα μέλη για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών»¹⁷, ενώ ως «μέτρα που λαμβάνονται από τα μέλη» νοούνται, σύμφωνα με το άρθρο I, παράγραφος 3, στοιχείο α', της GATS, τα μέτρα που λαμβάνονται από «κεντρικές, περιφερειακές ή τοπικές διοικήσεις και αρχές» και από «μη κυβερνητικά όργανα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που μεταβιβάζονται από κεντρικές, περιφερειακές ή τοπικές διοικήσεις και αρχές». Όπως επεσήμανε, εξάλλου, η Επιτροπή, το άρθρο XXVIII, στοιχείο α', της GATS διευκρινίζει ότι, για το σκοπό της εν λόγω συμφωνίας, «ως «μέτρο» νοείται κάθε μέτρο που λαμβάνεται από μέλος υπό μορφή νόμου, κανονισμού, κανόνα, διαδικασίας, απόφασης, διοικητικής πράξης ή υπό οποιαδήποτε άλλη μορφή». Τέλος, συγκεκριμένες αναφορές στον φορολογικό τομέα περιλαμβάνονται σε άλλες διατάξεις της GATS, όπως το άρθρο XIV, στοιχεία δ' και ε', και το άρθρο XXVIII, στοιχείο ο'.

16 — Χρήσιμο είναι να υπογραμμιστεί επίσης ότι, όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, η προσφεύγουσα δεν στήριξε την προσφυγή της ενώπιον του Finanzgericht Köln στη ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους, την οποία προβλέπει το άρθρο II, παράγραφος 1, της GATS, αλλά, όπως φαίνεται, το αιτούν δικαστήριο έθεσε αυτεπαγγέλτως το κρίσιμο προδικαστικό ερώτημα.

17 — Σύμφωνα με το δευτεροβάθμιο όργανο επίλυσης διαφορών το οποίο έχει συσταθεί στο πλαίσιο του ΠΟΕ, η χρησιμοποίηση, στο άρθρο I, παράγραφος 1, της GATS, του όρου «για τις συναλλαγές» σε σχέση με μέτρα τα οποία έχουν «επίπτωση» στις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, αντικατοπτρίζει τη βούληση των συντακτών της GATS να έχει η συμφωνία ευρύ πεδίο εφαρμογής [έκθεση WT/DS27/AB/R, «European Communities — Bananas», της 25ης Σεπτεμβρίου 1997 (δημοσιεύεται στον δικτυακό τόπο του ΠΟΕ: www.wto.org), παράγραφος 220].

43. Θεωρώ επίσης σημαντικό να επισημάνω μια διαφορετική πτυχή, της οποίας δεν γίνεται μνεία στη διάταξη περί παραπομπής ούτε στις γραπτές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο και αφορά τη λεγόμενη «κοινοτική προτίμηση» ως καθεστώς που εισάγει παρέκκλιση στη ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους του άρθρου II, παράγραφος 1, της GATS.

44. Πράγματι, πέραν των συγκεκριμένων εξαιρέσεων τις οποίες ορίζει το άρθρο II, παράγραφος 2, της GATS και οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στο αντίστοιχο παράρτημα της συμφωνίας, η συμφωνία GATS προβλέπει μια σειρά περαιτέρω παρεκκλίσεων από τη μεταχείριση του μάλλον ευνοούμενου κράτους, μεταξύ των οποίων οι προσωποπαγείς παρεκκλίσεις του άρθρου V, το οποίο επιγράφεται «Οικονομική ολοκλήρωση».

45. Η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου διευκρινίζει ότι η GATS «δεν εμποδίζει τα μέλη της να αποτελούν μέρος ή να συνάπτουν συμφωνία για την απελευθέρωση των συναλλαγών στον τομέα των υπηρεσιών μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών της εν λόγω συμφωνίας», εφόσον τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις: η συμφωνία να καλύπτει «σημαντικό αριθμό τομέων» [άρθρο V, παράγραφος 1, στοιχείο α'), να προβλέπει την κατάργηση μέτρων που εισάγουν διακριτική μεταχείριση ή/και την απαγόρευση νέων ή περισσότερων μέτρων που εισάγουν διακριτική μεταχείριση [άρθρο V, παράγραφος 1, στοιχείο β'), να αποσκοπεί στη διευκόλυνση των συναλλαγών μεταξύ των συμβαλλομένων μερών και να μην αυξάνει, όσον αφορά τα μέλη που δεν συμμετέχουν σε αυτήν, τα εμπόδια στις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, εντός των επιμέρους τομέων ή υποδιαίρεσεων αυτών, σε σχέση με το επίπεδο που

ίσχυε πριν από τις εν λόγω συμφωνίες [άρθρο V, παράγραφος 4].

46. Κατ' ουσίαν, το άρθρο V θεσπίζει παρέκκλιση, υπό τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις, υπέρ μέτρων που υιοθετούνται βάσει συμφωνιών οικονομικής ολοκλήρωσης —οι οποίες συνήθως αποβλέπουν στο να επιτρέψουν στα συμβαλλόμενα μέρη να επιτύχουν στις μεταξύ τους σχέσεις βαθμό ελευθερώσεως μεγαλύτερο από αυτόν που ισχύει μεταξύ των μελών του ΠΟΕ— και που, σε διαφορετική περίπτωση, δεν θα ήταν συμβατά με την υποχρέωση μεταχειρίσεως του πλέον ευνοούμενου κράτους την οποία προβλέπει το άρθρο II¹⁸.

47. Συνεπώς, εάν και εφόσον η Συνθήκη ΕΚ πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο V της GATS, ένα κράτος που είναι μέλος του ΠΟΕ, αλλά όχι της Κοινότητας, δεν μπορεί να απαιτήσει, επικαλούμενο το άρθρο II, παράγραφος 1, της Συμφωνίας GATS, για τον παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο στο έδαφός του την ίδια μεταχείριση από κράτος μέλος της Κοινότητας την οποία το τελευταίο αυτό κράτος επιφυλάσσει, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, στον παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή, η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική.

48. Ανεξαρτήτως αυτού, δεν θεωρώ απαραίτητο για τους σκοπούς της παρούσας διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως να επαληθεύσω κατά πόσον η Συνθήκη ΕΚ πληροί πράγματι όλες τις

18 — Έκθεση της ειδικής ομάδας WT/DS139/R και WT/DS142/R, «Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry», της 11ης Φεβρουαρίου 2000 (δημοσιεύεται στον δικτυακό τόπο του ΠΟΕ: www.wto.org), παράγραφος 10.271.

προαναφερθείσες προϋποθέσεις, πράγμα που πιθανόν να είναι κάπως πολύπλοκο, ιδίως όσον αφορά την προϋπόθεση της μη αυξήσεως των εμποδίων στις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών εις βάρος των μη συμβαλλομένων κρατών *εντός των επιμέρους τομέων ή υποδιαίρεσεων αυτών*.

49. Πράγματι, ακόμα και αν κριθεί ότι η Συνθήκη ΕΚ δεν πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις και ότι συνεπώς η θέση της προσφεύγουσας είναι τέτοια ώστε να δύναται, θεωρητικώς, να της επιφυλαχθεί κοινοτική μεταχείριση, σύμφωνα με το άρθρο II, παράγραφος 1, της Συμφωνίας GATS, θεωρώ προφανές ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις επιπτώσεις των συμφωνιών ΠΟΕ στο εσωτερικό κοινοτικό πεδίο, η απάντηση που θα πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική.

50. Συναφώς, θα πρέπει να υπενθυμιστεί, πρώτον, όπως υπενθύμισαν όλοι οι διάδικοι που υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, ότι, κατά πάγια νομολογία, οι συμφωνίες ΠΟΕ δεν περιλαμβάνονται, κατ' αρχήν, λόγω της φύσεως και της οικονομίας τους, στους κανόνες βάσει των οποίων ο κοινοτικός δικαστής ελέγχει τη νομιμότητα της δράσεως των κοινοτικών οργάνων¹⁹. Εξάλλου, για τους ίδιους λόγους, το Δικαστήριο έχει

κρίνει ότι οι διατάξεις των συμφωνιών ΠΟΕ δεν μπορούν να δημιουργήσουν υπέρ των ιδιωτών δικαιώματα τα οποία αυτοί να μπορούν να επικαλούνται απευθείας ενώπιον των δικαστηρίων βάσει του κοινοτικού δικαίου²⁰.

51. Το Δικαστήριο μπορεί να ελέγχει τη νομιμότητα επίδικης κοινοτικής πράξεως με βάση τις συμφωνίες ΠΟΕ μόνο στην περίπτωση που η Κοινότητα είχε την πρόθεση να εκπληρώσει μια ειδική υποχρέωση που έχει αναληφθεί στο πλαίσιο του ΠΟΕ ή στην περίπτωση που η κοινοτική πράξη παραπέμπει ρητώς σε συγκεκριμένες διατάξεις των συμφωνιών ΠΟΕ²¹.

52. Η Κυπριακή και η Πολωνική Κυβέρνηση επισημαίνουν ότι, εν προκειμένω, η Κοινότητα δεν είχε την πρόθεση να εκπληρώσει ειδική υποχρέωση που έχει αναληφθεί στο πλαίσιο του ΠΟΕ, καθώς και ότι η δέκατη τρίτη οδηγία δεν παραπέμπει ρητώς σε συγκεκριμένες διατάξεις των συμφωνιών ΠΟΕ και καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατίθεται ανωτέρω, στο σημείο 50, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα το οποίο υπέβαλε το Finanzgericht Köln είναι αρνητική.

53. Θα πρέπει, εντούτοις, να υπογραμμιστεί ότι, εν προκειμένω, δεν γίνεται επίκληση του άρθρου II, παράγραφος 1, της συμφωνίας

19 — Αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1999, C-149/96, Πορτογαλία κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1999, σ. I-8395, σκέψη 47) και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-300/98 και C-392/98, Dior κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-11307, σκέψη 43), διάταξη της 2ας Μαΐου 2001, C-307/99, OGT Fruchthandels-gesellschaft (Συλλογή 2001, σ. I-3159, σκέψη 24), και απόφαση της 1ης Μαρτίου 2005, C-377/02, Van Parys (Συλλογή 2005, σ. I-1465, σκέψη 39).

20 — Προπαρατεθείσα απόφαση Dior κ.λπ., σκέψη 44, και προπαρατεθείσα διάταξη OGT Fruchthandels-gesellschaft, σκέψη 25.

21 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Πορτογαλία κατά Συμβουλίου, σκέψη 49, και Van Parys, σκέψη 40.

GATS για να αμφισβητηθεί το κύρος του άρθρου 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας. Όπως ορθά επισημαίνει η Επιτροπή, το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά το ενδεχόμενο άμεσο αποτέλεσμα²² της ρήτηρας του πλέον ευνοούμενου κράτους, την οποία προβλέπει η GATS, αλλά τη σύμφωνη με το δίκαιο του ΠΟΕ ερμηνεία της ρήτηρας περί αμοιβαιότητας όσον αφορά την επιστροφή του φόρου επί των εισροών, την οποία προβλέπει η δέκατη τρίτη οδηγία²³.

54. Ορθά υπενθυμίζει συναφώς το αιτούν δικαστήριο ότι διεθνείς συμφωνίες που, όπως η GATS, συνάπτονται υπό τους όρους που καθορίζονται στο άρθρο 228 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 300 ΕΚ), δεσμεύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του εν λόγω άρθρου, τα όργανα της Κοινότητας και τα κράτη μέλη.

22 — Όπως και η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, χρησιμοποιώ τον όρο «άμεσο αποτέλεσμα» με την ευρεία έννοια, περιλαμβάνοντας σε αυτόν, εκτός από το αποτέλεσμα (ή τη δυνατότητα επίκλησης) «υποκαταστάσεως» —με άλλα λόγια τη δυνατότητα της διατάξεως της διεθνούς συμφωνίας, ως πηγή δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, να εφαρμοστεί στη συγκεκριμένη περίπτωση αντί του μη συνάδοντα με αυτή κανόνα (του παραγώγου κοινοτικού δικαίου ή του εθνικού δικαίου) που θα εφαρμόζοταν σε διαφορετική περίπτωση—, και το αποτέλεσμα (ή τη δυνατότητα επίκλησης) «αποκλεισμού», με άλλα λόγια τη δυνατότητα της διατάξεως να αποκλείσει, ως παράμετρος νομιμότητας, το αποτέλεσμα του εν λόγω κανόνα, χωρίς όμως να τον υποκαθιστά. Για την εννοιολογική διάκριση μεταξύ δυνατότητας επίκλησεως για σκοπούς υποκαταστάσεως ή για σκοπούς αποκλεισμού, στο πλαίσιο όμως των σχέσεων μεταξύ κοινοτικών οδηγιών και κανόνων εσωτερικού δικαίου των κρατών μελών, παραπέμπω στις προτάσεις των γενικών εισαγγελέων Saggio, στις υποθέσεις C-240/98 και 244/98, Océano Grupo Editorial και Salvat Editores, επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 27ης Ιουνίου 2000 (Συλλογή 2000, σ. I-4941, σημεία 37 έως 39), και Léger, στην υπόθεση C-287/98, Linster, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000 (Συλλογή 2000, σ. I-6917, σημεία 55 έως 57).

23 — Συναφώς επισημαίνω ότι η δέκατη τρίτη οδηγία είναι προγενέστερη των συμφωνιών ΠΟΕ (οι οποίες συνήφθησαν το 1994) και ουδέποτε τροποποιήθηκε. Συνεπώς δεν παραπέμπει ρητώς σε συγκεκριμένες διατάξεις των εν λόγω συμφωνιών, ούτε η Κοινότητα θα μπορούσε να εκπληρώσει με αυτή ειδική υποχρέωση που έχει αναληφθεί στο πλαίσιο του ΠΟΕ. Επισημαίνω επίσης ότι το κείμενο της οδηγίας δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ούτε ότι, με την έκδοσή της, η Κοινότητα είχε την πρόθεση να εκπληρώσει ειδική υποχρέωση απορρέουσα από τη Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (στο εξής: ΓΣΔΕ) του 1947, η οποία εξάλλου δεν κάλυπτε τον τομέα των υπηρεσιών.

55. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, η υπεροχή των συναπτομένων από των Κοινοτήτων διεθνών συμφωνιών έναντι των διατάξεων του παραγώγου κοινοτικού δικαίου απαιτεί η ερμηνεία των τελευταίων να συνάδει, στο μέτρο του δυνατού, προς τις εν λόγω συμφωνίες²⁴.

56. Η θέση αυτή του Δικαστηρίου επιβεβαιώνεται και επιρρωννύεται με τις αποφάσεις με τις οποίες το Δικαστήριο, επικαλούμενο τη νομολογία που ανέφερα ανωτέρω, στο σημείο 50, έχει κρίνει ότι, σε τομέα στον οποίο εφαρμόζεται η Συμφωνία για τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στον τομέα του εμπορίου (στο εξής: συμφωνία για τα TRIP) —η οποία αποτελεί το παράρτημα 1Γ της Συμφωνίας για την ίδρυση του ΠΟΕ— και στον οποίο η Κοινότητα έχει ήδη νομοθετήσει, όπως ο τομέας του κοινοτικού σήματος, οι δικαστικές αρχές των κρατών μελών, όταν καλούνται να εφαρμόσουν εθνικές διατάξεις, με σκοπό τη λήψη ασφαλιστικών μέτρων για την προστασία των δικαιωμάτων που υπάγονται στον εν λόγω

24 — Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 1996, C-61/94, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1996, σ. I-3989, σκέψη 52). Ήδη με την απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 1992, C-286/90, Poulsen και Diva Navigation (Συλλογή 1992, σ. I-6019, σκέψεις 9 και 11), το Δικαστήριο, δεχόμενο ότι οι αρμοδιότητες της Κοινότητας επιβάλλεται να ασκούνται στα πλαίσια τηρήσεως του διεθνούς δικαίου, αποφάνθηκε ότι το άρθρο 6 του κανονισμού (ΕΟΚ) 3094/87 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 1986, για τη θέσπιση ορισμένων τεχνικών μέτρων διατηρήσεως των αλιευτικών πόρων (ΕΕ L 288, σ. 1), έπρεπε να ερμηνευθεί και το πεδίο εφαρμογής του να οριστεί υπό το φως των συναφών κανόνων του διεθνούς δικαίου της θάλασσας, μεταξύ των οποίων οι διατάξεις της συμβάσεως για τη διατήρηση του σολομού στον Βόρειο Ατλαντικό (ΕΕ L 378, σ. 25) την οποία συνήψε η Κοινότητα το 1982. Επίσης, με τις αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 1995, C-70/94, Werner (Συλλογή 1995, σ. I-3189, σκέψη 23), και C-83/94, Leifer κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-3231, σκέψη 24), το Δικαστήριο έχει αναφερθεί στο άρθρο XI της ΓΣΔΕ κρίνοντας ότι «ασκεί επάρρη στην ερμηνεία κοινοτικής πράξεως ρυθμίζοντας το διεθνές εμπόριο».

τομέα, οφείλουν, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, να διατάσσουν τα μέτρα αυτά λαμβάνοντας υπόψη, κατά το δυνατόν, το γράμμα και το πνεύμα του άρθρου 50 της Συμφωνίας για τα TRIP²⁵.

μη τάξη στη διάταξη αυτή άμεσο αποτέλεσμα, τουλάχιστον «αποκλεισμού»²⁶, πράγμα που δεν ισχύει εν προκειμένω, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατέθηκε ανωτέρω, στα σημεία 50 και 51.

57. Αντιθέτως συνεπώς προς όσα υποστηρίζει η Κυπριακή και η Πολωνική Κυβέρνηση, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έλλειψη άμεσου αποτελέσματος των συμφωνιών ΠΟΕ δεν αποκλείει την υποχρέωση των κοινοτικών και των εθνικών δικαστηρίων να ερμηνεύουν τους κοινοτικούς κανόνες του παραγώγου δικαίου με τρόπο, κατά το δυνατόν, σύμφωνο προς τις διατάξεις των εν λόγω συμφωνιών.

58. Η υποχρέωση αυτή, ωστόσο, πρέπει να τηρείται, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, «κατά το δυνατόν». Αυτό σημαίνει ότι ο ερμηνευόμενος κανόνας πρέπει να επιδέχεται περισσότερες της μιας ερμηνείες. Αν, αντιθέτως, η σημασία του είναι αδιαμφισβήτητη και συγκρούεται με το πεδίο εφαρμογής της, υπερκείμενης, διατάξεως της διεθνούς συμφωνίας, δεν θα επιδέχεται ερμηνείας σύμφωνα με τη διάταξη αυτή. Συνεπώς, ο μόνος τρόπος για να επιτευχθεί λύση σύμφωνα με τη διεθνή συμφωνία θα είναι να ερμηνευθεί ο κοινοτικός κανόνας *contra legem*, δηλαδή να μη ληφθεί υπόψη το περιεχόμενό του. Μια τέτοια εξουδετέρωση κοινοτικού κανόνα υπέρ της διατάξεως της διεθνούς συμφωνίας προϋποθέτει, εντούτοις, να αναγνωρίζει η κοινοτική έννο-

59. Κατά την άποψή μου, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας δεν αφήνει περιθώριο για ερμηνευτικές αμφιβολίες όσον αφορά τον προσδιορισμό των τρίτων κρατών έναντι των οποίων τα κράτη μέλη της Κοινότητας δύνανται να προβάλλουν την προϋπόθεση της αμοιβαιότητας για τους σκοπούς της επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο καταβάλλει υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1. Η εξεταζόμενη διάταξη αναφέρεται ρητώς και αδιακρίτως σε όλα τα τρίτα κράτη, χωρίς να αφήνει να διαγράφεται δυνατότητα πιθανών εξαιρέσεων.

60. Συνεπώς, κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας δεν επιδέχεται, λόγω της σαφούς γραμματικής διατυπώσεώς του, συσταλτικής ερμηνείας ανάλογης με την ερμηνεία την οποία υποδηλώνει το προδικαστικό ερώτημα.

25 — Αποφάσεις Dior κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 47, και της 16ης Νοεμβρίου 2004, C-245/02, Anheuser-Busch (Συλλογή 2004, σ. I-10989, σκέψη 55).

26 — Βλ., ανωτέρω, υποσημείωση 22.

Πρόταση

61. Κατόπιν των προεκτεθεισών σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που θέτει το Finanzgericht Köln:

«Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη να εξαρτούν την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβάλλεται από υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας από τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τρίτα κράτη στον τομέα του φόρου κύκλου εργασιών ισχύει έναντι όλων των τρίτων κρατών, συμπεριλαμβανομένων των κρατών τα οποία, ως συμβαλλόμενα μέρη της Γενικής συμφωνίας για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, μπορούν να επικαλεστούν την προβλεπόμενη με το άρθρο II, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής ρήτρα του πλέον ευνοούμενου κράτους.»