

Joanna Połatyńska* 

KLAUZULA NAJWYŻSZEGO UPRZYWILEJOWANIA W SPRAWACH PODATKOWYCH – UWAGI NA TLE WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI Z DNIA 7 CZERWCA 2007 R. W SPRAWIE ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČR, S. P. PRZECIWKO BUNDESAMT FÜR FINANZEN C-335/05

Streszczenie. W artykule omówione zostały zagadnienia związane ze stosowaniem znanej powszechnie w międzynarodowych stosunkach gospodarczych klauzuli najwyższego uprzywilejowania, również w sprawach podatkowych. Przynikiem do analizy tego zagadnienia jest orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen (C-335/05), dotyczące stosowania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej z jednej strony zasady wzajemności w odniesieniu do państw trzecich, a z drugiej zawartej w art. II ust. 1 Układu ogólnego w sprawie handlu usługami (GATS) klauzuli najwyższego uprzywilejowania. Wychodząc od prawnomiędzynarodowego standardu najwyższego uprzywilejowania, autorka wskazuje, że funkcją tego typu klauzul jest wprowadzenie równego traktowania podmiotów, niezależnie od ich pochodzenia czy przynależności państwowej, co w konsekwencji prowadzi

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UŁ, Katedra Prawa Międzynarodowego i Stosunków Międzynarodowych, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jpolatynska@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4522-7204>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

do usuwania barier w handlu międzynarodowym. Szczególne znaczenie mają klauzule najwyższego uprzywilejowania w systemie Światowej Organizacji Handlu. Na tym tle orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Řízení Letového Provozu ČR* stanowi potwierdzenie wymogu pierwszeństwa prawa pierwotnego Unii Europejskiej, a co za tym idzie – interpretowania przepisów prawa wtórnego zgodnie z umowami międzynarodowymi wiążącymi Unię. Wątpliwości może jednak budzić umocowanie państw członkowskich, na podstawie prawa wspólnotowego, do ograniczania stosowania klauzuli najwyższego uprzywilejowania wynikającej z art. II ust. 1 GATS.

Słowa kluczowe: klauzula najwyższego uprzywilejowania, KNU, Układ ogólny w sprawie handlu usługami, GATS, podatek obrotowy, VAT, dyrektywa Rady 86/560, zasada wzajemności, zwrot podatku

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Na gruncie prawa międzynarodowego powszechnie przyjmuje się, że państwom przysługuje kompetencja prawna do władczego kształtowania sytuacji faktycznej i prawnej osób i rzeczy znajdujących się na ich terytorium. Kompetencja ta oczywiście nie jest nieograniczona, a głównym źródłem jej ograniczeń są zaciągane przez państwa zobowiązania międzynarodowe. Istotą mocy wiążącej prawa międzynarodowego jest bowiem wola państw, a co za tym idzie – państwa nie są zobowiązane przestrzegać praw, których same dobrowolnie nie przyjęły. W praktyce ograniczenia te mogą dotyczyć każdej dziedziny życia społecznego. Najczęściej wiążą się one jednak z ochroną praw człowieka, respektowaniem przywilejów dyplomatycznych czy tworzeniem szczególnych reżimów terytorialnych. Wraz z rozwojem stosunków gospodarczych między państwami ograniczenia władztwa państwowego zaczęły również obejmować sposób traktowania przez państwa obcych podmiotów gospodarczych (przede wszystkim inwestorów). *Ratio* takiego postępowania jest oczywiste – rozwój gospodarczy zależy między innymi od wymiany handlowej z innymi państwami, ta zaś kształtowana jest w drodze dwu- i wielostronnych umów międzynarodowych. Mimo naturalnie występujących tendencji protekcyjnych do ochrony własnej gospodarki przed zagraniczną konkurencją państwa zdawały sobie sprawę z negatywnych konsekwencji takiego traktowania, co doprowadziło do wypracowania wielu standardów międzynarodowych, pozwalających chronić podmioty zagraniczne i ich inwestycje w państwach przyjmujących. Doktryna wyróżnia tu standardy: traktowania minimalnego, narodowego, preferencyjnego, równego i sprawiedliwego oraz najwyższego uprzywilejowania¹. Weszły one do systemów prawnych poszczególnych państw w postaci klauzul, które zawarte

¹ Między innymi G. Schwarzenberger, *The principles and Standards of International Economic Law*, „Recueil des Cours de la Académie de Droit International de la Haye” 1966, t. 117, s. 67 i nast.

są w dwu- i wielostronnych umowach handlowych i inwestycyjnych. Są one również powszechnie postrzegane jako uniwersalne i najbardziej przydatne narzędzia, za pomocą których można osiągnąć równość traktowania w stosunkach międzynarodowych².

2. KLAUZULA NAJWYŻSZEGO UPZYWILEJOWANIA

Jeśli pokusić się o lapidarną definicję klauzuli najwyższego uprzywilejowania (ang. *most-favoured-nation clause*, dalej: KNU), to jest to postanowienie traktatu, na mocy którego państwo (beneficjariusz) zobowiązuje się przyznać drugiemu państwu (beneficjentowi), w uzgodnionej dziedzinie stosunków, uprawnienia i przywileje nie mniejsze niż przyznane jakiemukolwiek innemu państwu, albo takie, które przyzna w przyszłości³. Istotą tego postanowienia jest więc zapewnienie państwa-beneficjenta KNU o najwyższym możliwym standardzie ochrony, jaka zostanie udzielona podmiotom posiadającym jego obywatelstwo (zarówno osobom fizycznym, jak i prawnym) lub rzeczom mu przynależnym. Innymi słowy, beneficjariusz musi traktować podmioty beneficjenta nie gorzej niż podmioty gospodarcze z jakichkolwiek innych państw, co w oczywisty sposób prowadzi do zrównania standardów traktowania podmiotów zagranicznych i liberalizacji zasad wymiany handlowej i inwestycji.

Wprowadzenie KNU do traktatów gospodarczych, handlowych i inwestycyjnych w znacznym stopniu ułatwia wykonywanie takich umów, gdyż podmioty zagraniczne, uzyskując gwarancję ochrony o charakterze międzynarodowym, nabierają większego zaufania do państwa przyjmującego, co przekłada się na rodzaj i rozmiar inwestycji. Jak zauważył Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości w sprawie praw obywateli amerykańskich w Maroku, funkcją KNU jest „wprowadzenie i utrzymanie, niezależnie od okoliczności, podstawowej równości bez dyskryminacji między wszystkimi zainteresowanymi państwami”⁴. Ochrona ta może więc obejmować

² Por. M.M. Kałduński, *Ustanowienie jurysdykcji na podstawie klauzuli największego uprzywilejowania. Zasada eiusdem generis*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 2, s. 93.

³ Por. *Draft Articles on most-favoured-nation clauses with commentaries*, „Yearbook of the International Law Commission” 1978, t. II, cz. 2, s. 18.

⁴ Orzeczenie Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 sierpnia 1952 r. w sprawie praw obywateli amerykańskich w Maroku (Francja vs USA), ICJ Reports 1952, s. 192.

wszelkie przejawy życia gospodarczego, ze szczególnym uwzględnieniem sektora danin publicznych.

Tradycyjnie KNU stosowane były w przyjmowanych od końca XVIII wieku traktatach o przyjaźni, handlu i żegludze⁵. Dziś najczęściej spotyka się je w traktatach dwustronnych o wspieraniu inwestycji (ang. *Bilateral Investment Treaties*, dalej: BIT)⁶. Harmonizowanie przepisów dotyczących handlu w drodze zastosowania KNU zazwyczaj łączy się z powolnym, ale skutecznym obniżaniem barier w handlu międzynarodowym. Nic dziwnego zatem, że KNU stały się jednym z filarów, na których oparty jest system światowego handlu, znajdując swoje odzwierciedlenie w art. 1 ust. 1 Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu⁷ oraz art. II ust. 1 Układu ogólnego w sprawie handlu usługami⁸. Warto zauważyć, że KNU zawarte w GATT i GATS są klauzulami bezwarunkowymi, co oznacza bezwzględne ich zastosowanie w stosunkach między państwami członkowskimi Światowej Organizacji Handlu (dalej: WTO) oraz zakaz ustanawiania dodatkowych wymogów, od których spełnienia można uzależnić korzystanie z KNU⁹.

⁵ Przykładem jednego z pierwszych takich traktatów, zawierających współczesną wersję KNU, może być tzw. Traktat Jaya, czyli Treaty of Amity, Commerce and Navigation, between His Britannic Majesty and The United States of America, podpisany 19 listopada 1794 r. w Londynie. Wyjątkowy kształt miały KNU w traktatach kończących I wojnę światową: na podstawie traktatu wersalskiego (1919 r.) Niemcy zobowiązywały się do najwyższego uprzywilejowania państw Ententy na okres 5 lat, a Austria, Bułgaria i Węgry na okres 3 lat, odpowiednio na podstawie traktatów z Saint-Germain-en-Laye (1919 r.), Neuilly-sur-Seine (1919 r.) i Trianon (1920 r.).

⁶ Niektóre wyliczenia wskazują, że na ponad dwa i pół tysiąca umów BIT zawartych na świecie, przeszło 80% zawiera KNU, często połączoną z klauzulą narodową (zobowiązaniem do traktowania podmiotów zagranicznych jak własnych obywateli) – por. UNCTAD, *Most-favoured-nation treatment*, UNCTAD/DIAE/IA/2010/1, Geneva 2010, s. 12.

⁷ General Agreement on Tariffs and Trade, podpisany 30 października 1947 r. w Genewie i 15 kwietnia 1994 r. w Marrakeszu, Dz.U. UE L. z 1994 r. Nr 336, poz. 20, dalej: GATT.

⁸ General Agreement on Trade in Services, podpisany 15 kwietnia 1994 r. w Marrakeszu, Dz.U. UE L. z 1994 r. Nr 336, poz. 191, dalej: GATS.

⁹ Por. M.M. Kałduński, *Zagadnienie równości i dyskryminacji w handlu międzynarodowym na tle elementu bezwarunkowości klauzuli największego uprzywilejowania*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2006, t. 3, s. 93.

3. SPRAWA ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČR, S. P. PRZECIWKO BUNDESAMT FÜR FINANZEN (C-335/05)

W sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen (C-335/05)¹⁰ Trybunał Sprawiedliwości (dalej: TS) wypowiedział się o zakresie stosowania KNU w związku z treścią art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty¹¹.

Sprawa dotyczyła sporu pomiędzy czeską spółką Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (dalej: RLP) a niemieckim federalnym biurem finansowym (Bundesamt für Finanzen), dotyczącego żądania zwrotu zapłaconego przez spółkę podatku VAT. Spółka działała na terenie Czech, jednak w ramach prowadzonych przez siebie kursów pilotażu organizowała także treningi na symulatorach lotu, które odbywały się w Niemczech. Ponieważ świadczenia te podlegają w Niemczech opodatkowaniu podatkiem VAT, RLP wniosła o zwrot zapłaconego podatku za 2002 r. Bundesamt für Finanzen oddalił ten wniosek, uzasadniając, że w tej sprawie nie zostały spełnione przesłanki zastosowania niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 1999 r.¹², a dokładniej – nie został spełniony wymóg wzajemności. Przepis art. 18 ust. 9 zd. 6 niemieckiej ustawy z 1999 r. o podatku obrotowym (dalej: BGBI) stanowił bowiem, że „Przedsiębiorcy, który nie ma siedziby na terytorium Wspólnoty, podatek naliczony zwracany jest tylko wtedy, gdy w państwie jego siedziby podatek obrotowy ani podatek do niego porównywalny nie jest pobierany, a w przypadku gdy tego rodzaju podatek jest pobierany, jeżeli jest on zwracany przedsiębiorcom mającym siedzibę [na terytorium Niemiec – przyp. autorki]”¹³. W relewantnym dla sprawy okresie Republika Czeska pobierała podatek obrotowy,

¹⁰ Wyrok TS z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie Řízení Letového Provozu ČR, s. p. przeciwko Bundesamt für Finanzen C-335/05, ECLI:EU:C:2007:321. Warto zwrócić uwagę na szczególne ramy czasowe tej sprawy – wpłynęła ona do TSUE w 2005 r. i została rozstrzygnięta w 2007 r., jednak dotyczyła stanu faktycznego z 2002 r., kiedy jeszcze Republika Czeska nie była członkiem Unii Europejskiej, stąd też zawarte w uzasadnieniu omawianego wyroku rozważania dotyczące jej statusu jako „państwa trzeciego” w rozumieniu trzynastej dyrektywy VAT.

¹¹ Dz.U. UE L. z 1986 r. Nr 326, poz. 40, dalej: trzynasta dyrektywa VAT.

¹² Umsatzsteuergesetz 1999, BGBI 1999 I, s. 1270.

¹³ Art. 18 ust. 9 zd. 6 BGBI.

ale nie wprowadziła dla zagranicznych przedsiębiorców możliwości odliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku naliczonego ani zwrotu tego podatku. W tych okolicznościach Sąd Finansowy w Kolonii zwrócił się do TS z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w kwestii tego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu RLP nie powinna być zwolniona od tego podatku w świetle art. II ust. 1 GATS, zawierającego KNP. W tym zakresie sąd ten zauważył, że GATS jest umową międzynarodową, która tworzy prawa i obowiązki tylko pomiędzy jej członkami. Jednak z drugiej strony, zgodnie z art. 300 ust. 7 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, układ taki jak GATS wiąże instytucje Wspólnoty oraz państwa członkowskie i stanowi integralną część wspólnotowego porządku prawnego. Powstaje zatem pytanie, czy wykładni wtórnego prawa wspólnotowego należy dokonywać w świetle tego układu, a w szczególności KNU zawartej w jego art. II ust. 1, co oznaczałoby, że wymóg wzajemności nie znajdowałby w rozstrzyganej sprawie zastosowania.

Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na tak postawione pytanie prejudycjalne, odnosząc się w pierwszej kolejności do tego, czy art. 18 ustawy niemieckiej, który wprowadza wymóg wzajemności, jest zgodny z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Odpowiedź na to pytanie nie budziła wątpliwości. Przepis art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT, który stanowi, że: „[p]aństwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 [zwrotu podatku VAT – przyp. autorki] od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych”, *explicite* uprawnia państwa członkowskie do uzależnienia dokonywanego zwrotu od zapewnienia przez państwo trzecie wzajemności w tym zakresie. Oceniając stan faktyczny, TS uznał, że w omawianym przypadku Republika Czeska, mimo że pobierała podatek obrotowy, nie umożliwiała domagania się jego zwrotu przez podmioty niemieckie, a co za tym idzie – nie został spełniony wymóg wzajemności przewidziany w prawie krajowym i dozwolony na gruncie art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT.

O wiele bardziej skomplikowany charakter miała odpowiedź TS na drugą część pytania sądu niemieckiego. Trybunał słusznie skonstatował, że sąd krajowy zmierzał w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie” obejmuje również te państwa trzecie, które mogą się powołać na KNU zawartą w art. II ust. 1 GATS. Trybunał wskazał, że

zgodnie z utrwalonym orzecznictwem¹⁴ umowa międzynarodowa, której stroną jest Wspólnota (taka jak w omawianym przypadku GATS), może mieć wpływ na wykładnię przepisu prawa wtórnego, pierwszeństwo umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę nad przepisami prawa wtórnego wymaga bowiem, by te ostatnie interpretowane były w miarę możliwości zgodnie z tymi umowami.

Konwencja GATS została przyjęta przez Unię Europejską w 1994 r., jej status jako „umowy zawartej przez Wspólnotę” nie ulega zatem wątpliwości. Trybunał nie miał również zastrzeżeń co do tego, że KNU zawarta w GATS ma zastosowanie do spraw podatkowych, a zwłaszcza do podatków obrotowych, z natury swojej związanych ze sprzedażą usług. Definicja środków należących do zakresu stosowania GATS jest wyjątkowo szeroka. Na podstawie art. I ust. 1 GATS „odnosi się do środków stosowanych przez członków, które oddziałują na handel usługami”, podczas gdy przez „środki stosowane przez członków” zgodnie z art. I ust. 3 lit. a GATS należy rozumieć środki przyjęte przez „administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego” i przez „organy pozarządowe sprawujące władzę delegowaną przez administrację i władze stopnia centralnego, regionalnego lub lokalnego”. Ponadto art. XXVIII lit. a GATS precyzuje, że do celów tego porozumienia „»środek« oznacza jakikolwiek środek stosowany przez członka, czy to w postaci ustawy, przepisu, zasady, procedury, decyzji, czynności administracyjnych, czy w jakiegokolwiek innej”. Można również znaleźć konkretne odniesienia do dziedziny podatkowej w innych przepisach GATS, takich jak art. XIV lit. d i e oraz art. XXVIII lit. o.

Trybunał Sprawiedliwości nie poczynił pogłębionych rozważań w omawianym zakresie, lapidarnie stwierdzając, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT pozostawia każdemu państwu członkowskiemu swobodę uznania co do wprowadzenia bądź niewprowadzenia warunku wzajemności w stosunku do każdego państwa trzeciego, pozwalając państwom członkowskim na dostosowanie swych ustawodawstw – w miarę jak umowy zawierane z określonymi państwami trzecimi ograniczają zakres tej swobody – do wymogów tych umów. Skonkludował ponadto, że w tych okolicznościach

¹⁴ Por. m.in.: wyrok TS z dnia 10 września 1996 r. w sprawie C-61/94 Komisja przeciwko Niemcom, ECLI:EU:C:1996:313, pkt 52; wyrok TS z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 Bellio F.lli, ECLI:EU:C:2004:212, pkt 33; wyrok TS z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-311/04 Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, ECLI:EU:C:2006:23, pkt 25; wyrok TS z dnia 8 marca 2007 r. w sprawie C-447/05 Thomson i Vestel France, ECLI:EU:C:2007:151, pkt 30.

„wymóg interpretowania wtórnego prawa wspólnotowego w miarę możliwości zgodnie z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Wspólnotę nie oznacza, że wyrażenie »państwa trzecie« zawarte w art. 2 ust. 2 Trzynastej Dyrektywy VAT musi być interpretowane jako ograniczające się do państw trzecich, które nie mogą się powołać na klauzulę największego uprzywilejowania, o której mowa w art. II ust. 1 GATS”¹⁵.

Mając powyższe na względzie, TS stwierdził, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie” obejmuje wszystkie państwa trzecie, oraz że przepis ten nie wpływa na możliwość przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań, jakie na nich ciążyą na mocy umów międzynarodowych, takich jak GATS, ani na odpowiedzialność za ich przestrzeganie.

Taka konkluzja TS, choć zapewne słuszna na gruncie przedmiotowej sprawy (RLP zwrot podatku się nie należał), może jednak budzić wątpliwości na płaszczyźnie generalnej. Powstaje bowiem pytanie, czy w sytuacji, w której to Unia Europejska jest stroną GATS, art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT powinien w ogóle dopuszczać wprowadzanie dodatkowych ograniczeń w postaci wymogu wzajemności, jeśli – jak twierdzi TS – nie ma jednocześnie podstaw do zróżnicowania pojęcia „państwa trzecie”. Rozwiązanie w tym kształcie wydaje się naruszać istotę bezwarunkowego charakteru KNU zawartej w art. II ust. 1. GATS. Owszem, sformułowanie art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT daje państwom członkowskim tylko możliwość wprowadzenia ograniczenia stosowania zwrotu VAT pod warunkiem wzajemności, w żadnym wypadku zaś nie narzuca takiego rozwiązania, ale z drugiej strony wydaje się to tylko możliwością pozorną, skoro zastosowanie takiego wymogu doprowadzi do naruszenia zobowiązania do bezwarunkowego stosowania KNU wobec wszystkich państw-stron GATS. Należy także podkreślić, że z punktu widzenia GATS to, czy mamy do czynienia ze szczególnym traktowaniem państwa ze względu na jego członkostwo w tej samej organizacji, czy z innych względów, nie ma w istocie znaczenia.

Decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy przez TS powinno mieć zatem to, że decyzją z dnia 22 grudnia 1994 r. Rada przyjęła, w imieniu Unii Europejskiej i w zakresie dotyczącym dziedzin wchodzących w skład jej kompetencji, między innymi Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu, jak również porozumienia zawarte w załącznikach

¹⁵ Wyrok C-335/05, pkt 19.

1, 2 i 3 do tego porozumienia, wśród których, w załączniku 1B znajduje się GATS¹⁶. Jego art. II, zatytułowany „Klauzula największego uprzywilejowania”, stanowi, że „W odniesieniu do jakichkolwiek środków objętych niniejszym układem każdy członek udzieli usługom i usługodawcom któregośkolwiek innego członka, natychmiast i bezwarunkowo, traktowania nie mniej korzystnego niż to, którego udziela podobnym usługom i usługodawcom z jakiegokolwiek innego kraju”. Skoro Republika Czeska i Unia Europejska od 1 stycznia 1995 r. są członkami WTO, a więc także stronami GATS, należy przyjąć, że z tą datą państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej zrezygnowały ze stosowania pomiędzy sobą warunku wzajemności, analogicznego do tego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Stanowisko to wzmacnia również treść art. II ust. 2 GATS, który wyraźnie przewiduje możliwość wyłączenia z zakresu obowiązywania art. II ust. 1 GATS przepisów sprzecznych z KNU, jeżeli znajdują się one w załączniku do porozumienia i spełniają warunki w nim wskazane. Żadne zastrzeżenie tego typu nie zostało zaś przewidziane w tym załączniku w odniesieniu do art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT. Wprawdzie GATS przewiduje wyjątek *ratione personae*, o którym mowa w art. V, dotyczącym integracji gospodarczej, precyzujący w ust. 1, że GATS „nie będzie dla któregośkolwiek członka przeszkodą do stania się stroną albo przystąpienia do porozumienia liberalizującego handel usługami między jego stronami”, z zastrzeżeniem, że zostanie spełniona określona liczba warunków: objęcie „znaczącego zakresu sektorowego” (art. V ust. 1 lit. a), wyeliminowanie środków dyskryminacyjnych i/lub zakaz wprowadzania nowych albo bardziej dyskryminujących środków (art. V ust. 1 lit. b), zamiar ułatwienia handlu między stronami i niepodwyższanie ogólnego poziomu barier dla handlu usługami w odnośnych sektorach czy podsektorach, wobec któregośkolwiek członka znajdującego się poza porozumieniem (art. V ust. 4), Trybunał nie przesądził jednak, czy wyjątek ten mógłby znaleźć zastosowanie w rozstrzygniętej sprawie. Przepis art. V, z zastrzeżeniem poszanowania wspomnianych wyżej warunków, nie narusza bowiem środków przyjętych na podstawie porozumień dotyczących integracji gospodarczej, których celem jest umożliwienie umawiającym się stronom osiągnięcia między sobą poziomu liberalizacji wyższego od poziomu osiągniętego pomiędzy członkami

¹⁶ Decyzja Rady 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotycząca zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji, porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994), Dz.U. UE L 336, s. 1.

WTO, a które w innym razie byłyby niezgodne ze zobowiązaniem wynikającym z KNU z art. II¹⁷. Jeżeli uznać, że Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską spełnia warunki przewidziane w art. V GATS, państwo trzecie będące członkiem WTO, które nie wchodzi w skład Unii Europejskiej, nie może żądać, na podstawie art. II ust. 1 GATS, dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę na terytorium tego państwa, takiego samego traktowania jak zastrzeżone zgodnie z prawem wspólnotowym dla podmiotu świadczącego usługi, mającego siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Trybunał Sprawiedliwości nie poczynił jednak żadnych ustaleń w powyższym zakresie. Zdaniem autorki, nie ulega wątpliwości, że – przy założeniach przyjętych przez TS – na podstawie art. II ust. 1 GATS Republika Czeska także może powołać się na brak wymogu wzajemności. Warto też zauważyć, że rozważając z tego punktu widzenia stanowisko niemieckie (i przewidziany ustawą z 1999 r. wymóg wzajemności), można dojść do uzasadnionego wniosku, że państwo członkowskie, które wprowadziłoby dopuszczone na mocy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT ograniczenia KNU, nie mogłoby powoływać się na przepisy prawa wspólnotowego. Choć niewątpliwie państwa członkowskie są związane prawem wspólnotowym, to jednak z punktu widzenia prawa międzynarodowego zastosowanie miałyby niewątpliwie zasada Wimbledon¹⁸, znajdująca swoje odbicie w art. 27 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r.¹⁹ – państwo nie może powoływać się na swoje prawo wewnętrzne w celu usprawiedliwienia niewykonania swojego zobowiązania międzynarodowego. Ta kwestia – jak wszystkie spory na gruncie systemu GATT/GATS/WTO – podlegałyby już kognicji ciała rozstrzygającego WTO.

Wreszcie należy zwrócić uwagę, że przedstawione TS do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne nie dotyczyło bezpośredniej skuteczności KNU przewidzianej przez GATS, ale zgodnej z prawem WTO wykładni klauzuli wzajemności w zakresie zwrotu podatku naliczonego, o którym mowa w trzynastej dyrektywie VAT. Nie chodzi zatem o rozstrzygnięcie o zgodności art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT z art. II ust. 1 GATS, ale o to,

¹⁷ Sprawozdanie zespołu WT/DS139/R i WT/DS142/R, „Kanada – Niektóre środki dotyczące przemysłu motoryzacyjnego” z dnia 11 lutego 2000 r.

¹⁸ Nazwa pochodzi od nazwy orzeczenia, w której zasada ta została sformułowana – orzeczenie Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z dnia 17 sierpnia 1924 r. w sprawie statku Wimbledon (Wielka Brytania, Francja, Włochy i Japonia, interwencja Polski vs Niemcy), P.C.I.J. Serie A, nr 1.

¹⁹ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

by przepisy prawa wtórnego były interpretowane z poszanowaniem zasady pierwszeństwa umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę. Zasada ta zaś wymaga, aby przepisy prawa wtórnego były interpretowane zgodnie z tymi umowami. Tak więc kompetencje Wspólnoty powinny być wykonywane z poszanowaniem prawa międzynarodowego, co już w dacie orzekania przez TS w omawianej sprawie znajdowało potwierdzenie w jego ugruntowanym orzecznictwie²⁰. Tożsamy stanowisko TS zajął w odniesieniu do zastosowania Porozumienia w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej (dalej: porozumienie TRIPS) – stanowiącego załącznik 1C do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu – w którym Wspólnota ustanowiła już przepisy, jak ma to miejsce w przypadku znaków towarowych: organy sądowe państw członkowskich, stosujące przepisy krajowe w celu zarządzenia środków tymczasowych dla ochrony praw z tej dziedziny, mają obowiązek, na mocy prawa wspólnotowego, stosowania tych przepisów w miarę możliwości zgodnie z brzmieniem i celem art. 50 porozumienia TRIPS²¹.

4. UWAGI KOŃCOWE

Nie ulega wątpliwości, że obecne w obrocie międzynarodowym KNU mogą być stosowane również w sprawach podatkowych, a kształtowanie stosunków gospodarczych między państwami z wykorzystaniem KNU jest praktyką powszechną i pod tym względem orzeczenie TSUE w sprawie C-335/05 niewątpliwie nie stanowi przewrotu kopernikańskiego. Orzeczenie to jest jednak jednym z ciekawszych z teoretycznego punktu widzenia, dotyczy bowiem odpowiedzi na pytanie, w jakim wzajemnym stosunku pozostają prawo europejskie (wspólnotowe) oraz prawo międzynarodowe publiczne (w tym międzynarodowe prawo gospodarcze, rozwijane pod auspicjami WTO). Nie ma wątpliwości, że prawo europejskie wyrosło z prawa międzynarodowego, wskazuje na to choćby prymat pochodzącego od państw członkowskich prawa pierwotnego nad tworzonym przez instytucje wspólnotowe prawem wtórnym. Niemniej jego ponadnarodowy charakter daje impuls do konstatacji, że obecnie prawo wspólnotowe,

²⁰ Por. wyrok TS z dnia 24 listopada 1992 r. w sprawie C-286/90 Poulsen i Diva Navigation, ECLI:EU:C:1992:453, pkt 9 i 11.

²¹ Por. wyrok TS z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawach połączonych C-300/98 i C-392/98 Dior i in., ECLI:EU:C:2000:688, pkt 47 i wyrok TS z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie C-245/02 Anheuser-Busch, ECLI:EU:C:2004:717, pkt 55.

a zwłaszcza prawo wtórne, powinno być postrzegane w stosunku do prawa międzynarodowego jak prawo krajowe państw członkowskich, a co za tym idzie – to na państwach członkowskich spoczywa odpowiedzialność za takie wykonywanie ich indywidualnych międzynarodowych zobowiązań, by jednocześnie nie naruszyć prawa wspólnotowego.

BIBLIOGRAFIA

- Draft Articles on most-favoured-nation clauses with commentaries*, „Yearbook of the International Law Commission” 1978, t. II, cz. 2.
- Kałduński M.M., *Ustanowienie jurysdykcji na podstawie klauzuli największego uprzywilejowania. Zasada eiusdem generis*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 2.
- Kałduński M.M., *Zagadnienie równości i dyskryminacji w handlu międzynarodowym na tle elementu bezwarunkowości klauzuli największego uprzywilejowania*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2006, t. 3.
- Schwarzenberger G., *The principles and Standards of International Economic Law*, „Recueil des Cours de la Academié de Droit International de la Haye” 1966, t. 117.
- UNCTAD, *Most-favoured-nation treatment*, UNCTAD/DIAE/IA/2010/1, Geneva 2010.

MOST-FAVOURED-NATION CLAUSE IN THE TAX CASES – SOME OBSERVATIONS ON THE ECJ’S JUDGMENT IN CASE NO. C-335/05

Summary. This paper tackles some issues concerning the scope of application of the most-favoured-nation clause (MFN) in the tax cases. The main issue of the analysis is the ECJ’s judgment in case no. C-355/05 concerning the application by the EU Member States the condition of reciprocity on one hand, and the MFN as enshrined in the Article II.1 of the GATS. Starting with the practice of the MFN under international law it is shown that the main function of the MFN is an introduction of equal treatment of entities irrespectively of their nationality and, consequently, the removal of barriers in international trade. The MFN are particularly important in the WTO system. For these reasons the judgment in question interesting because firstly, it requires the interpretation of the EU law in accordance with international treaties to which the EU is a party and at the same time, it seemingly authorises the Member States to limit the scope of MFN of the Article II.1. of the GATS.

Keywords: most-favoured-nation clause, MFN, General Agreement on Trade in Services, GATS, value added tax, VAT, Thirteenth Council Directive 86/560/EEC, reciprocity principle, tax return