

V?c C-335/05

Řízení letového provozu ?R, s. p.

v.

Bundesamt für Finanzen

[Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Köln (N?mecko)]

„T?ináctá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 odst. 2 – GATS – Doložka nejvyšších výhod – Výklad sekundárního práva Spole?enství s ohledem na mezinárodní dohody uzav?ené Spole?enstvím“

Stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho p?ednesené dne 15. února 2007

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 7. ?ervna 2007

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Vrácení dan? osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství*

*(Sm?rnice Rady 86/560, ?l. 2 odst. 2)*

?lánek 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice 86/560 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství, na jehož základ? mohou ?lenské státy podmínit vrácení dan? poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu t?etími zem?mi, musí být vykládán v tom smyslu, že výraz „t?etí státy“ zahrnuje všechny t?etí státy a že toto ustanovení nezasahuje do pravomoci a odpovědnosti ?lenských stát? ohledn? dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je Všeobecná dohoda o obchodu službami.

?lánek 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice stejn? jako ostatní ustanovení uvedené sm?rnice, totiž jasn? odkazuje na všechny t?etí státy bez rozdílu.

Mimoto toto ustanovení tím, že ponechává jednotlivým ?lenským stát?m volnost posoudit, ve vztahu k jednotlivým t?etím stát?m, zda je t?eba uložit podmínku vzájemnosti, ?i nikoli, umožňuje ?lenským stát?m p?izp?sobit jejich právní p?edpisy uvedeným dohodám v takové mí?e, v níž dohody uzav?ené s ur?itými t?etími státy omezují tento prostor pro uvážení. Za t?chto podmínek požadavek vykládat sekundární právo Spole?enství v co nejv?tším možném rozsahu v souladu s mezinárodními dohodami uzav?enými Spole?enstvím nevyžaduje, aby byl výraz „t?etí státy“ uvedený ve zmín?ném ustanovení vykládán jako omezený na t?etí státy, které se nemohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v ?l. II odst. 1 Všeobecné dohody o obchodu službami.

(viz body 15, 18–21 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. června 2007(\*)

„Třináctá směrnice o DPH – článek 2 odst. 2 – GATS – Doložka nejvyšších výhod – Výklad sekundárního práva Společenství s ohledem na mezinárodní dohody uzavřené Společenstvím“

Ve věci C-335/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 24. srpna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 15. září 2005, v řízení

**řízení letového provozu FR, s. p.**

proti

**Bundesamt für Finanzen,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, R. Schintgen (zpravodaj), A. Tizzano, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za kyperskou vládu E. Simeonidou, jako zmocněnkyní,
- za polskou vládu J. Pietrasem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vypočtení stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. února 2007,

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států

týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi německého práva řízení letového provozu AG, s.p. (dále jen „Lufthansa“) a Bundesamt für Finanzen (Německý spolkový finanční úřad), příslušným v Německu k vybírání daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ohledně vrácení DPH odvedené Lufthansou v Německu.

## **Právní rámec**

### *Mezinárodní dohody*

3 Svým rozhodnutím 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. L 336, s. 1) Rada Evropské unie schválila Dohodu o zřízení Světové obchodní organizace, jakož i dohody uvedené v přílohách 1, 2 a 3 uvedené dohody, mezi nimiž figuruje Všeobecná dohoda o obchodu službami (dále jen „GATS“).

4 Článek II odst. 1 GATS stanoví:

„Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje tato Dohoda, poskytne každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.“

### *Právní úprava Společenství*

5 Druhý bod odvodňovací třinácté směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že je třeba zajistit harmonický rozvoj obchodních vztahů mezi Společenstvím a třetími zeměmi na základě ustanovení směrnice 79/1072/EHS, s přihlédnutím k odlišným poměrům ve třetích zemích“.

6 Článek 2 třinácté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. Členské státy mohou podmínit vrácení daní podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu třetími zeměmi.

3. Členské státy mohou požadovat jmenování daňového zástupce.“

### *Vnitrostátní právní úprava*

7 Paragraf 18 odst. 9 šestá věta zákona z roku 1999 o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen „UStG“) stanoví:

„Není-li podnikatel usazený na území Společenství, daň na vstupu se mu vrací pouze pokud v

zemi, kde je usazený, není vybírána daň z obrátu nebo podobná daň, nebo za předpokladu, že taková daň je vybírána, pokud se vrací podnikem usazeným na [německém území].“

### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

8 LP usazený v České republice je podnik poskytující aktivní služby v oblasti bezpečnosti leteckého provozu. Aťkoli se jeho činnost omezuje na území České republiky, mají z ní prospěch nejen čeští, ale rovněž němeští státní příslušníci. Mimoto nabízí letecký výcvik poskytovaný v České republice. V rámci uvedených kurzů však využil výcvik na leteckém simulátoru a další vzdělávací kurzy poskytované v Německu. Vzhledem k tomu, že tyto služby v posledně uvedeném německém státě podléhaly DPH, LP požádal o vrácení uvedené daně za rok 2002.

9 Bundesamt für Finanzen uvedenou žádost zamítnul z toho důvodu, že podmínka pro použití § 18 odst. 9 šesté vety UStG a konkrétněji požadavek vzájemnosti nebyla v daném případě splněna.

10 Vzhledem k tomu, že rozklad podaný proti tomuto rozhodnutí byl rovněž zamítnut, LP podal žalobu před Finanzgericht Köln.

11 Předkládající soud uvádí, že v rozhodné době Česká republika vybírala daň z obrátu, ale neupravovala ani odpoutání daně zaplacené na vstupu, ani vrácení uvedené daně zahraničním podnikatелеm. Proto se uvedený soud táže, zda žalobkyně v původním řízení neměla být od uvedené daně osvobozena s ohledem na čl. II odst. 1 GATS. V tomto ohledu poznamenává, že GATS je dohodou mezinárodního práva, která zakládá práva a povinnosti pouze mezi jejími členy. V případě porušení povinnosti vyplývajících z GATS je použitelné pouze Ujednání o pravidlech a řízení při řešení sporů uzavřené v rámci Světové obchodní organizace.

12 Nicméně v souladu s čl. 300 odst. 7 ES dohoda, jako je GATS, zavazuje orgány Společenství a jeho členské státy a je nedílnou součástí právního řádu Společenství. Proto je třeba vykládat sekundární právo Společenství s ohledem na uvedenou dohodu, a zejména na doložku nejvyšších výhod obsaženou v jejím čl. II odst. 1.

13 Vzhledem k tomu, že řešení sporu v původním řízení závisí na slučitelnosti UStG s čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice, a že má pochyby ohledně přesného výkladu posledně uvedeného ustanovení ve vztahu ke GATS, se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je třeba čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice [...] vykládat restriktivně tak, že možnost podmínit vrácení DPH poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu těmito zeměmi vyhrazená členským státům tímto článkem se nevztahuje na státy, které se mohou jako smluvní strany [GATS] (BGBl. 1994 II, s. 1473, [...]) dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené uvedenou Dohodou (čl. II. odst. 1 GATS)?“

### **K předběžné otázce**

14 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice vykládán v tom smyslu, že v něm uvedený výraz „tětí země“ zahrnuje tětí státy, které se mohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v čl. II odst. 1 GATS.

15 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice, jak uvedl generální advokát v bodě 59 svého stanoviska, stejně jako ostatní ustanovení uvedené směrnice, jasně odkazuje na všechny tětí státy bez rozdílu.

16 Ohledně vlivu, jaký může mít mezinárodní dohoda, již je Společenství smluvní stranou, jako

je GATS, na výklad ustanovení sekundárního práva, je ustálenou judikaturou, že p?ednost mezinárodních dohod uzav?ených Spole?enstvím p?ed ustanoveními sekundárního práva Spole?enství znamená, že je nutné posledn? uvedená ustanovení vykládat v co nejv?tším možném rozsahu v souladu s uvedenými dohodami (rozsudky ze dne 10. září 1996, Komise v. N?mecko, C?61/94, Recueil, s. I?3989, bod 52, ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.lli, C?286/02, Recueil, s. I?3465, bod 33, ze dne 12. ledna 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C?311/04, Sb. rozh. s. I?609, bod 25, a ze dne 8. b?ezna 2007, Thomson, C?447/05, Sb. rozh. s. I?2049, bod 30).

17 V projednávané v?ci však posta?í konstatovat, že ?l. 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice, v rozsahu, v jakém stanoví, že ?lenské státy mohou podmínit vrácení dan? podle odstavce 1 téhož ?lánku poskytnutím srovnatelných výhod t?etími zem?mi, neukládá ?lenským stát?m žádnou povinnost, ale omezuje se na poskytnutí možnosti, a nijak jim nebrání plnit povinnosti, k nimž se mohly zavázat na základ? mezinárodní dohody, jako je GATS.

18 Jelikož totiž ?l. 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice ponechává jednotlivým ?lenským stát?m volnost posoudit, ve vztahu k jednotlivým t?etím stát?m, zda je t?eba uložit podmínku vzájemnosti, ?i nikoli, umož?uje ?lenským stát?m p?izp?sobit jejich právní p?edpisy uvedeným dohodám v takové mí?e, v níž dohody uzav?ené s ur?itými t?etími státy omezují tento prostor pro uvážení.

19 Za t?chto podmínek požadavek vykládat sekundární právo Spole?enství v co nejv?tším možném rozsahu v souladu s mezinárodními dohodami uzav?enými Spole?enstvím nevyžaduje, aby byl výraz „t?etí státy“ uvedený v ?l. 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice vykládán jako omezený na t?etí státy, které se nemohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v ?l. II odst. 1 GATS.

20 Nicmén? ?l. 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice nezasahuje ani do pravomoci a odpov?dnosti ?lenských stát? ohledn? dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je GATS.

21 S ohledem na veškeré výše uvedené úvahy je t?eba odpov?d?t na položenou otázku tak, že ?l. 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že v n?m uvedený výraz „t?etí státy“ zahrnuje všechny t?etí státy a že toto ustanovení nezasahuje do pravomoci a odpov?dnosti ?lenských stát? ohledn? dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je GATS.

## **K náklad?m ?ízení**

22 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

**?lánek 2 odst. 2 t?inácté sm?rnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství musí být vykládán v tom smyslu, že v n?m uvedený výraz „t?etí státy“ zahrnuje všechny t?etí státy a že toto ustanovení nezasahuje do pravomoci a odpov?dnosti ?lenských stát? ohledn? dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je Všeobecná dohoda o obchodu službami (GATS).**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: n?m?ina.