

Byla C-335/05

Čízení Letového Provozu ČR, s. p.

prieš

Bundesamt für Finanzen

(Finanzgericht Köln prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tryliktoji PVM direktyva – 2 straipsnio 2 dalis – GATS – Šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga – Antrinės Bendrijos teisės aiškinimas atsižvelgiant į Bendrijos sudarytus tarptautinius susitarimus“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčio grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje

(Tarybos direktyvos 86/560 2 straipsnio 2 dalis)

Tryliktosios direktyvos 86/560 dvi valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsisteigų Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalis, pagal kurią valstybės narės gali nustatyti, kad mokesčio grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje, turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia visas trečiąsias valstybes, ir ši nuostata nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tokių tarptautinių susitarimų, kaip antai Bendrasis susitarimas dėl prekybos paslaugomis, kylančių išsipareigojimų.

Iš tiesų Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis, kaip ir visos kitos šios direktyvos nuostatos, aiškiai nurodo visas trečiąsias valstybes, net vienos neišskirdama.

Be to, ši nuostata, leisdama pačiai valstybei narei kiekvienos trečiosios valstybės atžvilgiu nuspręsti, ar reikia taikyti abipusiškumo sąlygą, suteikia valstybėms narėms galimybę, tiek, kiek su tam tikromis trečiosiomis valstybėmis sudaryti susitarimai ši diskreciją riboja, suderinti savo teisės aktus su šiais susitarimais. Šiomis sąlygomis reikalavimas aiškinti antrinę Bendrijos teisę laikantis, kiek tai žmanoma, Bendrijos sudarytų tarptautinių susitarimų, nereiškia, kad šioje nuostatoje vartojamas terminas „trečiosios valstybės“ turi būti aiškinamas kaip taikomas tik trečiosioms valstybėms, kurios negali remtis Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis II straipsnio 1 dalyje numatyta šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.

(žr. 15, 18–21 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. birželio 7 d. (*)

„Tryliktoji PVM direktyva – 2 straipsnio 2 dalis – GATS – Šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga – Antrinės Bendrijos teisės aiškinimas atsižvelgiant į Bendrijos sudarytus tarptautinius susitarimus“

Byloje C-335/05

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2005 m. rugpjūčio 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. rugsėjo 15 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Řízení Letového Provozu ŘR, s. p.

prieš

Bundesamt für Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai R. Schintgen (pranešėjas), A. Tizzano, M. Ilešič ir E. Levits,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Simeonidou,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos J. Pietras,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. vasario 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sėstieji Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalies išaiškinimo (OL L 326, p. 40, toliau – Tryliktoji direktyva).

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Čízení Letového Provozu ČR, s. p.* (toliau – *ČLP*), *Čekijos teisės* reglamentuojamos *monės*, ir *Bundesamt für Finanzen* (Federalinė finansų tarnyba, toliau – *Bundesamt*), Vokietijoje atsakingos už pridėtinės vertės mokesčio surinkimą (toliau – PVM), dėl *ČLP* Vokietijoje sumokėto PVM grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Tarptautinės sutartys

3 1994 m. gruodžio 22 d. Sprendimu 94/800/EB dėl daugiašalių derybų Urugvajaus raunde (1986–1994) priimtą susitarimą patvirtinimo Europos bendrijos vardu jos kompetencijai priklausančių klausimų atžvilgiu (OL L 336, p. 1), Europos Sąjungos Taryba patvirtino Pasaulio prekybos organizacijos steigimo sutartį bei šios sutarties 1, 2 ir 3 prieduose esančias sutartis, skaitant Bendrąjį susitarimą dėl prekybos paslaugomis (toliau – GATS).

4 GATS II straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Išdamsi bet kokiame susitarime numatytą priemonę, kiekviena šalis narė kitos šalies narės teikiamoms paslaugoms ir paslaugų teikėjams nedelsdama ir besilygiškai taiko ne mažiau palankų režimą kaip tas, kurį ji taiko kiekvienos kitos šalies tapatims ir panašioms paslaugoms ir paslaugų teikėjams.“

Bendrijos teisės aktai

5 Tryliktosios direktyvos antra konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„kadangi reikia užtikrinti, kad pagal Direktyvos 79/1072/EEB nuostatas harmoningai plėtotųsi prekybos ryšiai tarp Bendrijos ir trečiųjų valstybių, ir kartu atsižvelgti į skirtingas situacijas, susiklosčiusias įvairiose trečiuosiose valstybėse“.

6 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytą sąlygą, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sąsistemingai Bendrijos teritorijoje, grąžina visą (PVM), jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiuosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumą grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiuosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

3. Valstybės narės turi teisę reikalauti skirti atstovų mokesčių klausimais.“

Nacionalinės teisės aktai

7 1999 m. apyvartos mokesčių įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, toliau – AM) 18 straipsnio 9 dalies šeštame sakinyje numatyta:

„Jei verslininkas nėra sąsisteigūs Bendrijos teritorijoje, mokesčiai už pirkimus jam grąžinamas tik tada, jei toje šalyje, kurioje jis yra sąsisteigūs, nerenkamas joks apyvartos ar į jį panašus mokesčiai, o jei renkamas, jis yra grąžinamas (Vokietijos teritorijoje) sąsistegusiems verslininkams.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

8 *LP*, steigta *ekijos* Respublikoje, yra *mon*, teikianti paslaugas skrydžių apsaugos srityje. Nors ji vykdo savo veiklą tik *ekijos* Respublikos teritorijoje, jos paslaugomis naudojasi ne tik *ekijos*, bet ir Vokietijos piliečiai. Be to, *ekijos* Respublikoje ji rengia skraidymo pratybas. Tačiau šiuose kursuose ji naudojasi skraidymo simulatorių ar kitomis panašiomis Vokietijoje vykdomomis pratybomis. Šias paslaugas pastarojoje valstybėje narėje apmokestinus PVM, *LP* paprašė sugrąžinti šį mokesčią už 2002 metus.

9 *Bundesamt für Finanzen* atmetė prašymą motyvuodama tuo, kad byloje nesilaikyta AM 18 straipsnio 9 dalies šeštojo sakinio taikymo sąlyga, ypač abipusiškumo reikalavimo.

10 Kadangi prieštaravimas dėl šio sprendimo taip pat buvo atmestas, *LP* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atitinkamu laikotarpiu *ekijos* Respublika rinko apyvartos mokesčią, bet nenumatė nei mokesčio už pirkimus atskaitos, nei jo grąžinimo užsienio verslininkams. Todėl šis teismas klausia, ar ieškovų pagrindinėje byloje neturėtų būti atleista nuo minėto mokesčio remiantis GATS II straipsnio 1 dalimi. Šiuo atžvilgiu jis pastebi, kad GATS yra tarptautinis teisės susitarimas, kuris suteikia teises ir pareigas tik jo nariams. Pažeidus iš GATS kylančią pareigą, taikomas bent Pasaulio prekybos organizacijos sudarytas ginčų sprendimą reguliuojantis susitarimas.

12 Tačiau pagal EB 300 straipsnio 7 dalį GATS susitarimas saisto Bendrijos institucijas ir valstybes nares bei yra sudėtinė Bendrijos teisės sistemos dalis. Todėl antrinė Bendrijos teisės turi būti aiškinama remiantis šiuo susitarimu ir ypač jo II straipsnio 1 dalyje nurodyto šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.

13 Manydamas, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo AM suderinamumo su Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, ir abejodamas dėl tikslaus šios nuostatos aiškinimo GATS atžvilgiu, *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Tryliktosios direktyvos <...> 2 straipsnio 2 dalis siaurėja prasme aiškintina taip, jog ja valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti, kad trečiosios valstybės PVM grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje, ir ji netaikoma tokioms valstybėms, kurios kaip (GATS) (BGBl. II 1994, 1473, <...>) susitariančiosios šalys gali remtis jame numatyta didžiausio palankumo sąlyga (GATS II straipsnio 1 dalis)?“

Dėl prejudicinio klausimo

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia trečiąsias valstybes, kurios gali remtis didžiausio palankumo sąlyga, numatyta GATS II straipsnio 1 dalyje.

15 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, ir tai savo išvados 59 punkte pastebėjo generalinis advokatas, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis, kaip ir visos kitos šios direktyvos nuostatos, aiškiai

nurodo visas trečiąsias valstybes, nė vienos neišskirdama.

16 Kalbant apie tarptautinio susitarimo, kurio šalis yra Bendrija, pavyzdžiui, GATS, galimą taktinį antrinės teisės nuostatos aiškinimui, pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką Bendrijos sudarytą tarptautinį susitarimą viršenybė Bendrijos antrinės teisės aktų atžvilgiu reiškia, jog pastarieji kuo labiau turi būti aiškinami derinant su šiais susitarimais (1996 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją*, C-61/94, Rink. p. I-3989, 52 punktas; 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bellio F.lli*, C-286/02, Rink. p. I-3465, 33 punktas; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, C-311/04, Rink. p. I-609, 25 punktas ir 2007 m. kovo 8 d. Sprendimas *Thomson*, C-447/05, Rink. p. I-0000, 30 punktas).

17 Todėl šioje byloje pakanka konstatuoti, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis tiek, kiek joje numatoma, kad valstybės narės gali nustatyti, jog trečiosioms valstybėms to paties straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas, nenustato valstybėms narėms jokios pareigos, o apsiriboja nurodydama tokias galimybes, jokių būdu nekliudydama laikytis pareigų, kurias valstybės narės galėjo prisiimti pagal tarptautinį susitarimą, pavyzdžiui, GATS.

18 Tiesą pasakius, Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis, leisdama pačiai valstybei narei nuspręsti kiekvienos trečiosios valstybės atžvilgiu, ar reikia taikyti abipusiškumo sąlygą, suteikia galimybes valstybėms narėms suderinti savo teisės aktus su šia diskrecija ribojamais susitarimais, kurie sudaryti su tam tikromis trečiosiomis valstybėmis.

19 Šiomis sąlygomis reikalavimas aiškinti antrinę Bendrijos teisę laikantis, kiek tai žmanoma, Bendrijos sudarytą tarptautinį susitarimą, nereiškia, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje vartojamas terminas „trečiosios valstybės“ turi būti aiškinamas kaip taikomas tik trečiosioms valstybėms, kurios negali remtis GATS II straipsnio 1 dalyje numatyta šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.

20 Tačiau Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinį susitarimą, pavyzdžiui, GATS, kylančių pareigų.

21 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia visas trečiąsias valstybes, ir ši nuostata nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinį susitarimą, kaip antai, GATS, kylančių įsipareigojimų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

22 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia visas trečiąsias valstybes, ir ši nuostata nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinių susitarimų, kaip antai, Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis, kylančių išsipareigojimų.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.