

Zadeva C-335/05

Řízení Letového Provozu ŘR, s. p.

proti

Bundesamt für Finanzen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln)

„Trinajsta direktiva o DDV – člen 2(2) – GATS – Klavzula o priznavanju največje ugodnosti – Razlaga sekundarnega prava Skupnosti glede na mednarodne sporazume, ki jih sklene Skupnost“

Povzetek sodbe

*Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Vračilo davka davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti*

*(Direktiva Sveta 86/560, člen 2(2))*

Člen 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, na podlagi katerega lahko države članice opravijo vračila davka pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov, je treba razlagati tako, da so v izraz „tretje države“ vključene vse tretje države in da ta določba ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je Splošni sporazum o trgovini s storitvami.

Člen 2(2) Trinajste direktive se kot vse preostale določbe te direktive jasno nanaša brez kakršnega koli razlikovanja na vse tretje države.

Poleg tega ta določba prepusti vsaki državi članici, da za vsako posamezno tretjo državo presodi, ali je treba naložiti pogoj vzajemnosti ali ne, in dopušča državam članicam, da prilagodijo svojo zakonodajo tem sporazumom, kakor hitro sporazumi, sklenjeni z nekaterimi tretjimi državami, omejujejo to diskrecijsko pravico. V teh okoliščinah zahteva za razlago sekundarne zakonodaje Skupnosti po možnosti v skladu z mednarodnimi sporazumi, ki jih je sklenila Skupnost, ne zahteva, naj se izraz „tretje države“ v navedeni določbi razlaga, kot da je omejen na tretje države, ki se ne morejo sklicevati na klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) Splošnega sporazuma o trgovini s storitvami.

(Glej točke 15, od 18 do 21 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 7. junija 2007(\*)

„Trinajsta direktiva o DDV – člen 2(2) – GATS – Klavzula o priznavanju največje ugodnosti –

Razlaga sekundarnega prava Skupnosti glede na mednarodne sporazume, ki jih sklene Skupnost“

V zadevi C-335/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) z odločbo z dne 24. avgusta 2005, ki je prispela na Sodišče 15. septembra 2005, v postopku

**Řízení Letového Provozu ČR, s.p.**

proti

**Bundesamt für Finanzen,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, R. Schintgen (poročevalec), A. Tizzano, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za ciprsko vlado E. Simeonidou, zastopnica,
- za poljsko vlado J. Pietras, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. februarja 2007

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo češkega prava Řízení Letového Provozu ČR, s.p. (v nadaljevanju: družba LP) in Bundesamt für Finanzen (nemškimi zveznimi davčnim uradom), ki je v Nemčiji pristojen za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), glede vračila DDV, ki ga je družba LP plačala v Nemčiji.

## **Pravni okvir**

### *Mednarodni sporazumi*

3 Svet Evropske Unije je s Sklepom 94/800/ES z dne 22. decembra 1994 o sklenitvi

sporazumov, doseženih v Urugvajskem krogu veštranskih pogajanj (1986–1994), v imenu Evropske skupnosti v zvezi z zadevami, ki so v njeni pristojnosti (UL L 336, str. 1), odobril Sporazum o ustanovitvi Svetovne trgovinske organizacije in tudi sporazume v prilogah 1, 2 in 3 k temu sporazumu, med katerimi je tudi Splošni sporazum o trgovini s storitvami (v nadaljevanju: GATS).

4 Člen II(1) GATS določa:

„Pri vseh ukrepih, na katere se nanaša ta sporazum, vsaka članica za vse storitve in ponudnike storitev nemudoma in brezpogojno uveljavi obravnavo, ki ni manj ugodna od tiste, ki se uveljavlja za podobne storitve in ponudnike storitev iz katere koli druge države.“

#### *Skupnostna ureditev*

5 Druga uvodna izjava Trinajste direktive se glasi:

„[K]er je treba zagotoviti usklajen razvoj trgovinskih odnosov med Skupnostjo in tretjimi državami na podlagi določb Direktive 79/1072/EGS in pri tem upoštevati različne razmere v tretjih državah.“

6 Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak [DDV], ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premijne na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive.“

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

3. Države članice lahko zahtevajo imenovanje davčnega zastopnika.“

#### *Nacionalna ureditev*

7 Člen 18(9), šesti stavek, zakona iz leta 1999 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Podjetniku, ki nima sedeža na ozemlju Skupnosti, se vrne vstopni davek, ki ga je plačal, pod pogojem, da država, v kateri ima podjetnik sedež, ne obračunava prometnega davka ali podobnega davka ali da tak davek podjetnikom, ki imajo sedež v [Nemčiji], vrne.“

#### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

8 Družba LP s sedežem v češki republiki je podjetje za opravljanje storitev na področju varnosti zračne plovbe. Čeprav so njegove dejavnosti omejene na ozemlje češke republike, pa njegovi uporabniki niso samo češki, ampak tudi nemški državljani. Poleg tega opravlja v češki republiki letalsko usposabljanje. Vendar pa je v okviru teh dejavnosti sodelovalo z nemškimi podjetji, ki so zanj izvajala usposabljanja pilotov na simulatorjih letenja in druge izobraževalne dejavnosti za pilote v Nemčiji. Ker so bile te storitve predmet DDV v zadnjih navedeni državi, je družba LP za leto 2002 podala zahtevek za vračilo tega davka.

9 Bundesamt für Finanzen je ta zahtevek zavrnil, in sicer z utemeljitvijo, da pogoji za uporabo člena 18(9), šesti stavek, UStG – in, natančneje, zahteva vzajemnosti – v obravnavani zadevi niso

izpolnjeni.

10 Ker je bil ugovor zoper to odločbo ravno tako zavržen, je družba LP vložila tožbo pri Finanzgericht Köln.

11 Predložitveno sodišče poudarja, da se je v češki republiki v upoštevem obdobju pobiral prometni davek, ampak da ni bil določen niti odbitek plačnega vstopnega davka niti vračilo tega davka tujim podjetnikom. Zato se to sodišče sprašuje, ali ne bi morala biti tožena stranka v glavni stvari ob upoštevanju člena II(1) GATS oproščena tega davka. V tem pogledu meni, da je GATS sporazum mednarodnega prava, ki določa pravice in obveznosti le za njegove podpisnice. V primeru kršitve obveznosti, ki izhaja iz GATS, naj bi se uporabljal samo dogovor za reševanje sporov, sklenjen v okviru Svetovne trgovinske organizacije.

12 Vendar pa naj bi bil Sporazum, kot je GATS, skladno s členom 300(7) ES za institucije Skupnosti in države članice zavezujoč in naj bi bil sestavni del pravnega reda Skupnosti. Zato bi bilo treba sekundarno zakonodajo Skupnosti razlagati ob upoštevanju tega sporazuma in zlasti klavzule o priznavanju največje ugodnosti.

13 Ker je bila rešitev v sporu odvisna od skladnosti UStG s členom 2(2) Trinajste direktive in ker so bili izkazani dvomi o natančni razlagi te določbe glede na GATS je Finanzgericht Köln prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive [...] razlagati ozko, in sicer tako, da možnost, ki jo ta določba zagotavlja državam članicam, da pogojujejo vračilo DDV s tem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov, ne velja za tiste države, ki se kot pogodbenice [GATS] (BGBl. 1994 II, str. 1473 [...]) lahko sklicujejo na njegovo klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti (člen II(1) GATS)?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

14 Z vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive razlagati tako, da izraz „tretje države“ vključuje tretje države, ki se lahko sklicujejo na klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti, določeno v členu II(1) GATS.

15 V tem pogledu, kot je to poudaril generalni pravobranilec v točki 59 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da se člen 2(2) Trinajste direktive kot vse preostale določbe jasno nanaša brez kakršnega koli razlikovanja na vse tretje države.

16 Glede vpliva, ki ga lahko ima mednarodni sporazum, katerega pogodbenica je Skupnost, kot je GATS, na razlago določbe sekundarne zakonodaje, je ustaljena sodna praksa, da primarnost mednarodnih sporazumov, ki jih je sklenila Skupnost, glede besedil sekundarne zakonodaje Skupnosti narekuje, da je treba zadnje razlagati kar se le da v skladu s temi sporazumi (sodbe z dne 10. septembra 1996 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-61/94, Recueil, str. I-3989, točka 52; z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, str. I-3465, točka 33; z dne 12. januarja 2006 v zadevi Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, ZOdl., str. I-609, točka 25; in z dne 8. marca 2007 v zadevi Thomson in Vestel France, C-447/05 in C-448/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 30).

17 Vendar v obravnavani zadevi zadošča ugotovitev, da člen 2(2) Trinajste direktive – ker je v njem poudarjeno, da lahko države članice opravijo vračila iz odstavka 1 istega člena pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti – državam članicam ne nalaga nikakršne obveznosti, ampak se omejuje na to, da jim ponudi preprosto možnost, in jim nikakor ne preprečuje spoštovanja obveznosti, za katere so se lahko obvezale z mednarodnim sporazumom,

kot je GATS.

18 Namre?, ker ?len 2(2) Trinajste direktive prepusti vsaki državi ?lanici, da za vsako posamezno tretjo državo presodi, ali je treba naložiti pogoj vzajemnosti ali ne, ta dopuša državam ?lanicam, da prilagodijo svojo zakonodajo tem sporazumom, kakor hitro sporazumi, sklenjeni z nekaterimi tretjimi državami, omejujejo to diskrecijsko pravico.

19 V teh okoliš?inah zahteva za razlago sekundarne zakonodaje Skupnosti po možnosti v skladu z mednarodnimi sporazumi, ki jih je sklenila Skupnost, ne zahteva, naj se izraz „tretje države“ v ?lenu 2(2) Trinajste direktive razlaga, kot da je omejen na tretje države, ki se ne morejo sklicevati na klavzulo o priznavanju najve?jih ugodnosti iz ?lena II(1) GATS.

20 Vendar pa ?len 2(2) Trinajste direktive tudi ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je GATS.

21 Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 2(2) Trinajste direktive razlagati tako, da so v izraz „tretje države“ vklju?ene vse tretje države in da ta dolo?ba ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je GATS.

### **Stroški**

22 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

**?len 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic glede prometnih davkov – Postopki vra?ila davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališ?a ali sedeža na ozemlju Skupnosti, je treba razlagati tako, da so v izraz „tretje države“ vklju?ene vse tretje države in da ta dolo?ba ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je Splošni sporazum o trgovini s storitvami.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemš?ina.