DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

7. juni 2007 *

I sag C-335/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 24. august 2005, indgået til Domstolen den 15. september 2005, i sagen:

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

mod

Bundesamt für Finanzen,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer), A. Tizzano, M. Ilešič og E. Levits,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den cypriotiske regering ved E. Simeonidou, som befuldmægtiget

— den polske regering ved J. Pietras, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. februar 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 2, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40, herefter »trettende direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Řizení Letového Provozu ČR, s. p. (herefter »ŘLP«), et selskab oprettet i henhold til tjekkisk ret, og Bundesamt für Finanzen, som i Tyskland besidder kompetencen med hensyn til opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende tilbagebetaling af moms erlagt i Tyskland.

Retsforskrifter

Internationale overenskomster

3 Ved afgørelse 94/800/EF af 22. december 1994 godkendte Rådet for Den Europæiske Union på Fællesskabets vegne, for så vidt angår den del, der hører under Fællesskabets kompetence, de aftaler, der er resultatet af de multilaterale forhandlinger i Uruguay-rundens regi (1986-1994) (EFT L 336, s. 1), overenskomsten om oprettelse af Verdenshandelsorganisationen såvel som de aftaler, der er indeholdt i bilag 1, 2 og 3 til denne overenskomst, heriblandt den almindelige overenskomst om handel med tjenesteydelser (herefter »GATS«).

4 Artikel II, stk. 1, i GATS bestemmer:

»For så vidt angår enhver bestemmelse, der er omfattet af denne overenskomst, indrømmer hvert medlem umiddelbart og betingelsesløst tjenesteydelser og leverandører af tjenesteydelser fra ethvert andet medlem en behandling, der ikke er mindre gunstig end den behandling, som medlemmet giver tilsvarende tjenesteydelser og leverandører af tjenesteydelser fra ethvert andet land«.

Fællesskabsretten

5 Det anføres i anden betragtning til trettende direktiv:

»[D]et bør sikres, at Fællesskabets handelsforbindelser med tredjelande udvikler sig harmonisk på baggrund af bestemmelserne i direktiv 79/1072/EØF og under hensyntagen til de forskelligartede forhold i de enkelte tredjelande.«

6 Trettende direktivs artikel 2 fastsætter:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i direktiv 77/388/EØF omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

3. Medlemsstaterne kan kræve, at der udpeges en repræsentant over for skatte- og afgiftsmyndighederne.«

National lovgivning

7 § 18, stk. 9, sjette punktum, i loven af 1999 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, herefter »UStG«) fastsætter:

»En erhvervsdrivende, som ikke har hjemsted på Fællesskabets område, indrømmes kun refusion af indgående afgift, såfremt der i det land, hvor den erhvervsdrivende har hjemsted, ikke opkræves omsætningsafgift eller en tilsvarende afgift, eller i tilfælde af, at en sådan opkrævning foretages, såfremt erhvervsdrivende med hjemsted i indlandet indrømmes refusion heraf.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 ŘLP, som har hjemsted i Den Tjekkiske Republik, er en tjenesteydelsesvirksomhed beskæftiget med luftfartssikkerhed. Selv om virksomhedens aktiviteter begrænser sig til det tjekkiske territorium, er det ikke kun tjekkiske statsborgere, men også tyske statsborgere, som har nytte af dens aktiviteter. Desuden tilbyder virksomheden flyveundervisning, der afholdes i Den Tjekkiske Republik. Inden for rammerne af disse kurser har den ikke desto mindre haft adgang til undervisning i flysimulatorer og anden undervisning afholdt i Tyskland. Idet disse tjenesteydelser er blevet pålagt moms i sidstnævnte medlemsstat, har ŘLP anmodet om refusion af denne afgift for 2002.

9 Bundesamt für Finanzen har afvist anmodningen med den begrundelse, at betingelserne for anvendelse af § 18, stk. 9, sjette punktum, i UStG — og mere specifikt betingelsen om gensidighed — ikke var opfyldt i sagen.

10 Idet ŘLP's klage over denne afgørelse ligeledes blev afvist, har ŘLP anlagt sag ved Finanzgericht Köln.

11 Den forelæggende ret har anført, at Den Tjekkiske Republik i den periode, som er relevant for sagen, opkrævede en omsætningsafgift, men at den hverken fastsatte et fradrag for den indgående afgift eller en refusion af denne afgift for udenlandske erhvervsdrivende. Den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om sagsøgeren i hovedsagen bør fritages for den pågældende afgift, i lyset af artikel II, stk. 1, i GATS. I den anledning bemærker den forelæggende ret, at GATS er en folkeretlig aftale, som kun skaber rettigheder og forpligtelser for sine medlemmer. I tilfælde af manglende overholdelse af en forpligtelse, der følger af GATS, vil kun den inden for rammerne af Verdenshandelsorganisationen vedtagne overenskomst vedrørende regler og procedurer for bilæggelse af tvister kunne anvendes.

12 Ikke desto mindre, og i overensstemmelse med artikel 300, stk. 7, EF, binder en aftale som GATS såvel Fællesskabets institutioner som medlemsstaterne og udgør en integrerende del af Fællesskabets retsorden. Den afledte fællesskabsret skal derfor fortolkes i lyset af denne aftale, og især i lyset af mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1.

13 Da Finanzgericht Köln har fundet, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af UStG's forenelighed med trettende direktivs artikel 2, stk. 2, og idet Finanzgericht Köln er i tvivl om den korrekte fortolkning af denne bestemmelse i lyset af GATS, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 2, stk. 2, i Rådets trettende direktiv [...] fortolkes indskrænkende, således at medlemsstaternes mulighed for i henhold til denne bestemmelse at gøre tilbagebetaling af moms betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med

hensyn til omsætningsafgifter, ikke gælder med hensyn til stater, der som kontraherende parter i [GATS] (BGBl. 1994 II, s. 1473, [...]) kan påberåbe sig denne overenskomsts mestbegunstigelsesklausul (artikel II, stk. 1, i GATS)?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om trettende direktivs artikel 2, stk. 2, skal fortolkes således, at det deri indeholdte udtryk »tredjelande« omfatter tredjelande, som kan gøre brug af mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, i GATS.

15 Det bemærkes i den forbindelse, at trettende direktivs artikel 2, stk. 2, således som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, i lighed med de andre bestemmelser i samme direktiv klart henviser til alle tredjelande uden at foretage nogen form for sondring.

16 Hvad angår den indflydelse, som en folkeretlig aftale, som Fællesskabet er part i, såsom GATS, kan have på fortolkningen af en bestemmelse i den afledte ret, fremgår det af fast retspraksis, at eftersom de folkeretlige aftaler, som Fællesskabet indgår, har forrang for den afledte fællesskabsret, skal den afledte fællesskabsret i videst muligt omfang fortolkes i overensstemmelse med disse aftaler (dom af 10.9.1996, sag C-61/94, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 3989, præmis 52, af 1.4.2006, sag C-286/02, Bellio F.lli, Sml. I, s. 3465, præmis 33, af 12.1.2006, sag C-311/04, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, Sml. I, s. 609, præmis 25, og af 8.3.2007, forenede sager C-447/05 og C-448/05, Thomson og Vestel France, Sml. I, s. 2049, præmis 30).

17 I det foreliggende tilfælde er det imidlertid tilstrækkeligt at bemærke, at trettende direktivs artikel 2, stk. 2, idet den bestemmer, at medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele, ikke pålægger medlemsstaterne nogen forpligtelse hertil, men begrænser sig til at give dem en mulighed herfor og på ingen måde forhindrer dem i at overholde de forpligtelser, som de har kunnet påtage sig i medfør af en folkeretlig aftale som GATS.

18 Således gør trettende direktivs artikel 2, stk. 2, idet den overlader det til hver medlemsstat frit at vurdere i forhold til hvert tredjeland, hvorvidt der bør eller ikke bør opstilles en gensidighedsbetingelse, det muligt for medlemsstaterne — efterhånden som aftaler, der indgås med visse tredjelande, begrænser denne skønsmargen — at tilpasse deres lovgivning til de pågældende aftaler.

19 Under disse omstændigheder følger det ikke af kravet om i videst muligt omfang at fortolke den afledte fællesskabsret i overensstemmelse med de af Fællesskabet indgåede folkeretlige aftaler, at udtrykket »tredjelande« i trettende direktivs artikel 2, stk. 2, skal fortolkes som værende begrænset til tredjelande, som ikke kan påberåbe sig mestbegunstigelsesklausulen i artikel II, stk. 1, i GATS.

20 Trettende direktivs artikel 2, stk. 2, gør imidlertid heller ikke indgreb i medlemsstaternes kompetence og forpligtelse til at overholde de forpligtelser, som følger af folkeretlige aftaler som GATS.

21 Set i lyset af de foregående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at trettende direktivs artikel 2, stk. 2, skal fortolkes således, at det deri indeholdte udtryk »tredjelande« omfatter alle tredjelande, og at denne bestemmelse ikke gør indgreb i medlemsstaternes kompetence og forpligtelse til at overholde de forpligtelser, der følger af folkeretlige aftaler som GATS.

Sagens omkostninger

22 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 2, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, skal fortolkes således, at det deri indeholdte udtryk »tredjelande«, omfatter alle tredjelande, og at denne bestemmelse ikke gør indgreb i medlemsstaternes kompetence og forpligtelse til at overholde de forpligtelser, der følger af folkeretlige aftaler som GATS.

Underskrifter