YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

7 päivänä kesäkuuta 2007 *

Asiassa C-335/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on esittänyt 24.8.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.9.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

vastaan

Bundesamt für Finanzen,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit R. Schintgen (esittelevä tuomari), A. Tizzano, M. Ilešič ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Simeonidou,

– Puolan hallitus, asiamiehenään J. Pietras,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.2.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40; jäljempänä kolmastoista direktiivi) 2 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka osapuolina ovat Tšekin oikeuden mukaan perustettu Řízení Letového Provozu ČR, s. p. -niminen yhtiö (jäljempänä ŘLP) ja Bundesamt für Finanzen (liittovaltion veroviranomainen), jolla Saksassa on toimivalta arvonlisäveron kantamiseen liittyvissä asioissa, ja joka koskee ŘLP:n Saksassa maksaman arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainväliset sopimukset

3 Euroopan unionin neuvosto hyväksyi Uruguayn kierroksen monenvälisissä kauppaneuvotteluissa (1986–1994) laadittujen sopimusten tekemisestä Euroopan yhteisön puolesta yhteisön toimivaltaan kuuluvissa asioissa 22.12.1994 tekemällään päätöksellä 94/800/EY (EYVL L 336, s. 1) Maailman kauppajärjestön perustamissopimuksen sekä tämän sopimuksen liitteissä 1, 2 ja 3 olevat sopimukset, joihin kuuluu palvelukaupan yleissopimus (jäljempänä GATS).

4 GATSin II artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Kunkin jäsenen on välittömästi ja ehdoitta myönnettävä jokaisen tämän sopimuksen kattaman toimenpiteen osalta kaikille toisen jäsenen palveluille ja palvelujen tarjoajille yhtä hyvä kohtelu kuin jäsen myöntää minkä tahansa toisen maan vastaaville palveluille ja palvelujen tarjoajille."

Yhteisön lainsäädäntö

5 Kolmannentoista direktiivin johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa säädetään seuraavaa:

"Olisi varmistettava yhteisön ja kolmansien maiden välisten kauppasuhteiden tasapainoinen kehittyminen direktiivin 79/1072/ETY säännösten mukaisesti, ottaen huomioon kolmansien maiden vaihtelevat tilanteet."

6 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista tai irtaimen omaisuuden luovutuksista taikka tavaroiden maahantuonnista tähän maahan, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

3. Jäsenvaltiot voivat vaatia veroedustajan nimeämistä."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Vuoden 1999 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; BGBl. 1999 I, s. 1270; jäljempänä UStG) 18 §:n 9 momentin kuudennessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

"Yhteisön alueelle sijoittautumattomalle elinkeinonharjoittajalle palautetaan ostoihin sisältyvä vero vain, jos maassa, johon elinkeinonharjoittaja on sijoittautunut, ei kanneta liikevaihtoveroa tai vastaavia veroja tai tällainen vero kannetaan, mutta se palautetaan [Saksaan] sijoittautuneille elinkeinonharjoittajille."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 ŘLP, joka on sijoittautunut Tšekin tasavaltaan, tarjoaa lennonvarmistuspalveluja. Vaikka se toimii vain Tšekin tasavallassa, palvelujen käyttäjiä ovat Tšekin kansalaisten lisäksi myös Saksan kansalaiset. Yritys tarjoaa lisäksi lennonopetusta, jota järjestetään Tšekin tasavallassa. Mainittuihin kursseihin liittyen kantaja turvautui kuitenkin Saksassa pidettyyn lentosimulaattoriharjoitteluun ja muuhun koulutukseen. Koska nämä palvelut olivat viimeksi mainitussa valtiossa arvonlisäverollisia, ŘLP pyysi mainitun veron palauttamista vuodelta 2002.

9 Bundesamt für Finanzen hylkäsi mainitun pyynnön sillä perusteella, että UStG:n 18 §:n 9 momentin kuudennen virkkeen soveltamisedellytykset ja erityisesti vastavuoroisuusedellytys eivät täyttyneet esillä olevassa asiassa.

10 Koska myös mainitusta päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin, ŘLP nosti kanteen Finanzgericht Kölnissä.

11 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että asianomaisella ajanjaksolla Tšekin tasavalta kantoi liikevaihtoveroa mutta että se ei ollut säätänyt ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudesta eikä myöskään mainitun veron palauttamisesta ulkomaisille elinkeinonharjoittajille. Näin ollen mainittu tuomioistuin pohtii sitä, oliko pääasian kantaja vapautettava mainitusta verosta GATSin II artiklan 1 kohdan nojalla. Tältä osin se huomauttaa, että GATS on kansainvälisoikeudellinen sopimus, joka synnyttää oikeuksia ja velvollisuuksia ainoastaan sopimusosapuolten välille. Jos GATSiin perustuvaa velvollisuutta rikotaan, voidaan sen mukaan soveltaa ainoastaan Maailman kauppajärjestön piirissä tehtyä sopimusta riitojen ratkaisusta.

12 Mainitun tuomioistuimen mukaan EY 300 artiklan 7 kohdan nojalla GATSin kaltainen sopimus sitoo kuitenkin yhteisön toimielimiä sekä jäsenvaltioita ja on yhteisön oikeusjärjestelmän erottamaton osa. Näin ollen johdettua yhteisön oikeutta on tulkittava mainitun sopimuksen valossa ja erityisesti mainitun sopimuksen II artiklan 1 kohtaan sisältyvän suosituimmuuslausekkeen valossa.

13 Koska Finanzgericht Köln katsoi, että pääasian ratkaisu riippui siitä, onko UStG sopusoinnussa kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdan kanssa, ja koska sillä oli epäilyksiä siitä, miten mainittua säännöstä on tarkalleen tulkittava GATSiin nähden, se päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko – – kolmannentoista – – direktiivin – – 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava suppeasti siten, että jäsenvaltioille siinä annettu mahdollisuus asettaa arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihto-

veroihin liittyvät etuudet ei koske sellaisia valtioita, jotka [GATSin] (BGBl. 1994 II, s. 1473 – –) sopimuspuolina voivat vedota kyseisen sopimuksen suosituimmuuslausekkeeseen (GATSin II artiklan 1 kohta)?"

Ennakkoratkaisukysymys

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siis kysymyksellään, onko kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että siinä oleva ilmaisu "kolmannet valtiot" käsittää sellaiset kolmannet valtiot, jotka voivat vedota GATSin II artiklan 1 kohdan suosituimmuuslausekkeeseen.

15 Tältä osin on todettava, että kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa todennut, kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa, kuten muissakin mainitun direktiivin säännöksissä, viitataan selvästi ja erotuksetta kaikkiin kolmansiin valtioihin.

16 Siitä, miten sellainen kansainvälinen sopimus, kuten GATS, jonka sopimuspuolena yhteisö on, voi vaikuttaa johdetun oikeuden säännösten tulkintaan, on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön tekemien kansainvälisten sopimusten ensisijaisuus yhteisön johdetun oikeuden teksteihin nähden edellyttää, että kyseisille teksteille annetaan niin pitkälti kuin mahdollista näiden sopimusten kanssa yhteensoveltuva tulkinta (asia C-61/94, komissio v. Saksa, tuomio 10.9.1996, Kok. 1996, s. I-3989, 52 kohta; asia C-286/02, Bellio F.lli, tuomio 1.4.2004, Kok. 2004, s. I-3465, 33 kohta; asia C-311/04, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-609, 25 kohta ja yhdistetyt asiat C-447/05 ja C-448/05, Thomson ja Vestel France, tuomio 8.3.2007, Kok. 2007, s. I-2049, 30 kohta).

17 Esillä olevassa asiassa riittää kuitenkin, kun todetaan, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa siltä osin kuin siinä säädetään, että jäsenvaltiot voivat asettaa saman artiklan 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat etuudet, ei millään tavalla velvoiteta jäsenvaltioita, vaan niille vain annetaan mahdollisuus, eikä mainittu säännös mitenkään estä jäsenvaltioita noudattamasta sellaisia velvoitteita, joihin ne ovat saattaneet kansainvälisen sopimuksen, kuten GATSin, nojalla sitoutua.

18 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa, jossa annetaan kullekin jäsenvaltiolle vapaus arvioida kuhunkin kolmanteen valtioon nähden, onko vastavuoroisuusedellytys asetettava vai ei, annetaan jäsenvaltioille siinä tapauksessa, että tiettyjen kolmansien valtioiden kanssa tehdyt sopimukset rajoittavat tätä harkintavaltaa, mahdollisuus sopeuttaa lainsäädäntöään mainittuihin sopimuksiin.

19 Näin ollen vaatimus siitä, että johdettua yhteisön oikeutta on mahdollisuuksien mukaan tulkittava yhteisön tekemien kansainvälisten sopimusten kanssa yhteensoveltuvasti, ei edellytä, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa olevaa ilmaisua "kolmannet valtiot" on tulkittava siten, että se koskee vain sellaisia kolmansia valtioita, jotka eivät voi vedota GATSin II artiklan 1 kohdan suosituimmuuslausekkeeseen.

20 Kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohta ei myöskään vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan ja vastuuseen noudattaa kansainvälisistä sopimuksista, kuten GATSista, johtuvia velvollisuuksiaan.

21 Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kolmannentoista direktiivin 2 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä oleva ilmaisu "kolmannet valtiot" käsittää kaikki kolmannet valtiot ja että mainittu säännös ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan ja vastuuseen noudattaa kansainvälisistä sopimuksista, kuten GATSista, johtuvia velvollisuuksiaan.

Oikeudenkäyntikulut

22 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY 2 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä oleva ilmaisu "kolmannet valtiot" käsittää kaikki kolmannet valtiot ja että mainittu säännös ei vaikuta jäsenvaltioiden toimivaltaan ja vastuuseen noudattaa kansainvälisistä sopimuksista, kuten palvelukaupan yleissopimuksesta, johtuvia velvollisuuksiaan.

Allekirjoitukset