DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 7 juni 2007 *

I mål C-335/05

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Förbundsrepubliken Tyskland) genom beslut av den 24 augusti 2005, som inkom till domstolen den 15 september 2005, i målet

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

mot

Bundesamt für Finanzen,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna R. Schintgen (referent), A. Tizzano, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Cyperns regering, genom E. Simeonidou, i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom J. Pietras, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 15 februari 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (nedan kallat ŘLP), som är ett bolag bildat enligt tjeckisk rätt, och Bundesamt für Finanzen (federal finansmyndighet), som är behörig att uppbära mervärdesskatt i Tyskland, med anledning av återbetalning av den mervärdesskatt som ŘLP erlagt i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Internationella avtal

3 Genom beslut 94/800/EG av den 22 december 1994 om ingående på Europeiska gemenskapens vägnar, vad beträffar frågor som omfattas av dess behörighet, av de avtal som är resultatet av de multilaterala förhandlingarna i Uruguayrundan (1986–1994) (EGT L 336, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 38, s. 3), godkände rådet avtalet om upprättande av Världshandelsorganisationen och de avtal som anges i bilagorna 1, 2 och 3 i detta avtal, bland annat det allmänna tjänstehandelsavtalet (nedan kallat GATS).

4 I artikel II.1 i GATS föreskrivs följande:

"Varje medlem skall med avseende på samtliga åtgärder som täcks av detta avtal, omedelbart och utan förbehåll bevilja tjänster och tillhandahållare av tjänster från varje annan medlem en behandling som icke är mindre gynnsam än den som beviljas liknande tjänster och tillhandahållare av tjänster från något annat land."

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

5 Det andra skälet i trettonde direktivet har följande lydelse:

"Det finns behov av att säkerställa en harmonisk utveckling av handelsrelationerna mellan gemenskapen och tredje land på grundval av direktiv 79/1072/EEG och samtidigt ta hänsyn till de varierande situationerna i olika länder utanför gemenskapen."

6 I artikel 2 i trettonde direktivet föreskrivs följande:

"1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredje land.

3. Medlemsstaterna får kräva att en skatterepresentant utses."

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 18.9 sjätte meningen i 1999 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

"En näringsidkare som inte är etablerad i gemenskapen skall återfå ingående skatt, under förutsättning att det inte påförs någon omsättningsskatt eller liknande skatt i det land där näringsidkaren har sitt säte eller, om i det landet skatt påförs näringsidkare som är etablerade i [Tyskland], under förutsättning att dessa har rätt till återbetalning av den skatten."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 ŘLP är etablerat i Republiken Tjeckien och är ett bolag som tillhandahåller tjänster på området för flygsäkerhet. Bolagets verksamhet är visserligen begränsad till Republiken Tjeckiens territorium, men tjänstemottagarna utgörs inte endast av tjeckiska, utan även av tyska medborgare. Bolaget erbjuder även flygutbildning som äger rum i Republiken Tjeckien. I samband med denna utbildning förekommer emellertid träning i flygsimulator och annan utbildning som ges i Tyskland. Eftersom dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga i Tyskland, ansökte ŘLP om återbetalning av denna skatt för år 2002.

9 Bundesamt für Finanzen avslog denna ansökan med motiveringen att villkoren för tillämpning av artikel 18.9 sjätte meningen i UStG – och särskilt kravet på ömsesidighet – inte var uppfyllda i det aktuella fallet.

10 Eftersom även en begäran om omprövning av detta beslut avslogs, väckte ŘLP talan vid Finanzgericht Köln.

11 Den hänskjutande domstolen har uppgett att Republiken Tjeckien uppbar mervärdesskatt under den relevanta tiden, men inte föreskrev att avdrag kunde göras för ingående mervärdesskatt och inte heller att sådan skatt skulle återbetalas till utländska företag. Denna domstol vill därför få klarhet i huruvida sökanden i målet vid den nationella domstolen skall undantas från den ovannämnda skatten mot bakgrund av artikel II.1 i GATS. Denna domstol har härvid anmärkt att GATS är ett folkrättsligt avtal som medför rättigheter och skyldigheter endast för de avtalsslutande parterna. Om skyldigheter som följer av GATS åsidosätts kan endast överenskommelsen om regler och förfaranden för tvistlösning inom ramen för Världshandelsorganisationen tillämpas.

12 Enligt artikel 300.7 EG skall emellertid sådana avtal som GATS vara bindande för gemenskapens institutioner och för medlemstaterna och utgöra en del av gemenskapens sekundärrätt. De gemenskapsrättsliga bestämmelserna skall därför tolkas mot bakgrund av detta avtal och bland annat mot bakgrund av klausulen om mest gynnad nation i artikel II.1 i detsamma.

13 Finanzgericht Köln anser att lösningen av tvisten vid den nationella domstolen beror på huruvida UStG är förenlig med artikel 2.2 i trettonde direktivet. Denna domstol hyser tvivel angående tolkningen av denna bestämmelse med avseende på GATS. Finanzgericht Köln har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 2.2 i ... trettonde direktiv[et] tolkas restriktivt på så sätt att den möjlighet som i denna artikel föreskrivs för medlemsstaterna att göra återbetalning av mervärdesskatt beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättnings-

skatter beviljas av tredjeland, inte gäller de stater som är parter i ... GATS (BGBl. 1994 II, s. 1473 ...) och som därigenom kan åberopa klausulen om mest gynnad nation i detta avtal (artikel II.1 GATS)?"

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.2 i trettonde direktivet skall tolkas så att det där angivna uttrycket tredje land omfattar tredje länder som kan åberopa klausulen om mest gynnad nation i artikel II.1 i GATS.

15 Det skall härvid konstateras att artikel 2.2 i trettonde direktivet, såsom generaladvokaten angav i punkt 59 i sitt förslag till avgörande, liksom övriga bestämmelser i detta direktiv tydligt avser samtliga tredje länder utan åtskillnad.

16 Beträffande det inflytande som sådana internationella avtal som GATS, i vilka gemenskapen är part, kan ha på tolkningen av en sekundärrättslig bestämmelse, medför enligt fast rättspraxis den omständigheten att internationella avtal som gemenskapen har slutit har företräde framför gemenskapens sekundärrätt att denna så långt möjligt skall tolkas i överensstämmelse med dessa avtal (dom av den 10 september 1996 i mål C-61/94, kommissionen mot Tyskland, REG 1996, s. I-3989, punkt 52, av den 1 april 2004 i mål C-286/04, Bellio F.lli, REG 2004, s. I-3465, punkt 33, av den 12 januari 2006 i mål C-311/04, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, REG 2006, s. I-609, punkt 25, och av den 8 mars 2007 i de förenade målen C-447/05 och C-448/05, Thomson och Vestel France, REG 2007, s. I-2049, punkt 30).

17 I förevarande mål är det emellertid tillräckligt att konstatera att artikel 2.2 i trettonde direktivet, till den del det i denna föreskrivs att medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 i samma artikel beroende av att motsvarande fördelar beviljas av tredje land, inte medför några förpliktelser för medlemsstaterna, utan endast innebär att dessa har en möjlighet och inte på något sätt hindras från att iaktta de förpliktelser de har åtagit sig enligt sådana internationella avtal som GATS.

18 Eftersom det enligt artikel 2.2 i trettonde direktivet står varje medlemsstat fritt att med avseende på varje tredje land bedöma huruvida krav på ömsesidighet skall ställas, har medlemsstaterna enligt denna artikel möjlighet att anpassa sin lagstiftning allteftersom de sluter avtal med olika tredje länder som innebär att detta utrymme för skönsmässig bedömning minskas.

19 Kravet på att gemenskapens sekundärrätt så långt möjligt skall tolkas i överensstämmelse med internationella avtal som gemenskapen har slutit, innebär under dessa förhållanden inte att uttrycket tredje land i artikel 2.2 i trettonde direktivet skall tolkas så att det endast omfattar tredje länder som inte kan åberopa klausulen om mest gynnad nation i artikel II.1 i GATS.

20 Artikel 2.2 i trettonde direktivet utgör inte heller hinder för medlemsstaternas möjligheter och ansvar för att iaktta sina skyldigheter enligt sådana internationella avtal som GATS.

21 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan skall besvaras med att artikel 2.2 i trettonde direktivet skall tolkas så, att uttrycket tredje land i denna artikel omfattar samtliga tredje länder och att denna bestämmelse inte utgör hinder för medlemsstaternas möjligheter och ansvar för att iaktta sina skyldigheter enligt sådana internationella avtal som GATS.

Rättegångskostnader

22 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 2.2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium skall tolkas så, att uttrycket tredje land i denna artikel omfattar samtliga tredjeländer och att denna bestämmelse inte utgör hinder för medlemsstaternas möjligheter och ansvar för att iaktta sina skyldigheter enligt sådana internationella avtal som det allmänna tjänstehandelsavtalet.

Underskrifter