ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. června 2007 *

Ve věci C-335/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 24. srpna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 15. září 2005, v řízení

Řízení letového provozu ČR, s. p.

proti

Bundesamt für Finanzen,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, R. Schintgen (zpravodaj), A. Tizzano, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za kyperskou vládu E. Simeonidou, jako zmocněnkyní,

— za polskou vládu J. Pietrasem, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. února 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 2 třináctého směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností českého práva Řízení letového provozu ČR, s. p. (dále jen „ŘLP") a Bundesamt für Finanzen (Německý spolkový finanční úřad), příslušným v Německu k vybírání daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), ohledně vrácení DPH odvedené ŘLP v Německu.

Právní rámec

Mezinárodní dohody

3 Svým rozhodnutím 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. L 336, s. 1) Rada Evropské unie schválila Dohodu o zřízení Světové obchodní organizace, jakož i dohody uvedené v přílohách 1, 2 a 3 uvedené dohody, mezi nimiž figuruje Všeobecná dohoda o obchodu službami (dále jen „GATS").

4 Článek II odst. 1 GATS stanoví:

„Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje tato Dohoda, poskytne každý Člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného Člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země."

Právní úprava Společenství

5 Druhý bod odůvodnění třinácté směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že je třeba zajistit harmonický rozvoj obchodních vztahů mezi Společenstvím a třetími zeměmi na základě ustanovení směrnice 79/1072/EHS, s přihlédnutím k odlišným poměrům ve třetích zemích".

6 Článek 2 třinácté směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.

3. Členské státy mohou požadovat jmenování daňového zástupce."

Vnitrostátní právní úprava

7 Paragraf 18 odst. 9 šestá věta zákona z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen „UStG") stanoví:

„Není-li podnikatel usazený na území Společenství, daň na vstupu se mu vrací pouze pokud v zemi, kde je usazený, není vybírána daň z obratu nebo podobná daň, nebo za předpokladu, že taková daň je vybírána, pokud se vrací podnikům usazeným na [německém území]."

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 ŘLP usazený v České republice je podnik poskytující aktivní služby v oblasti bezpečnosti leteckého provozu. Ačkoli se jeho činnost omezuje na území České republiky, mají z ní prospěch nejen čeští, ale rovněž němečtí státní příslušníci. Mimoto nabízí letecký výcvik poskytovaný v České republice. V rámci uvedených kurzů však využil výcvik na leteckém simulátoru a další vzdělávací kurzy poskytované v Německu. Vzhledem k tomu, že tyto služby v posledně uvedeném členském státě podléhaly DPH, ŘLP požádal o vrácení uvedené daně za rok 2002.

9 Bundesamt für Finanzen uvedenou žádost zamítnul z toho důvodu, že podmínka pro použití § 18 odst. 9 šesté věty UStG – a konkrétněji požadavek vzájemnosti – nebyla v daném případě splněna.

10 Vzhledem k tomu, že rozklad podaný proti tomuto rozhodnutí byl rovněž zamítnut, ŘLP podal žalobu před Finanzgericht Köln.

11 Předkládající soud uvádí, že v rozhodné době Česká republika vybírala daň z obratu, ale neupravovala ani odpočet daně zaplacené na vstupu, ani vrácení uvedené daně zahraničním podnikatelům. Proto se uvedený soud táže, zda žalobkyně v původním řízení neměla být od uvedené daně osvobozena s ohledem na čl. II odst. 1 GATS. V tomto ohledu poznamenává, že GATS je dohodou mezinárodního práva, která zakládá práva a povinnosti pouze mezi jejími členy. V případě porušení povinnosti vyplývající z GATS je použitelné pouze Ujednání o pravidlech a řízení při řešení sporů uzavřené v rámci Světové obchodní organizace.

12 Nicméně v souladu s čl. 300 odst. 7 ES dohoda, jako je GATS, zavazuje orgány Společenství a jeho členské státy a je nedílnou součástí právního řádu Společenství. Proto je třeba vykládat sekundární právo Společenství s ohledem na uvedenou dohodu, a zejména na doložku nejvyšších výhod obsaženou v jejím čl. II odst. 1.

13 Vzhledem k tomu, že řešení sporu v původním řízení závisí na slučitelnosti UStG s čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice, a že má pochyby ohledně přesného výkladu posledně uvedeného ustanovení ve vztahu ke GATS, se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je třeba čl. 2 odst. 2 třinácté směrnice [...] vykládat restriktivně tak, že možnost podmínit vrácení DPH poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi vyhrazená členským státům tímto článkem se nevztahuje na státy,

které se mohou jako smluvní strany [GATS] (BGBl. 1994 II, s. 1473, [...]) dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené uvedenou Dohodou (čl. II. odst. 1 GATS)?"

K předběžné otázce

14 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda má být čl. 2 odst. 2 třináctě směrnice vykládán v tom smyslu, že v něm uvedený výraz „třetí země" zahrnuje třetí státy, které se mohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v čl. II odst. 1 GATS.

15 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že čl. 2 odst. 2 třináctě směrnice, jak uvedl generální advokát v bodě 59 svého stanoviska, stejně jako ostatní ustanovení uvedené směrnice, jasně odkazuje na všechny třetí státy bez rozdílu.

16 Ohledně vlivu, jaký může mít mezinárodní dohoda, jíž je Společenství smluvní stranou, jako je GATS, na výklad ustanovení sekundárního práva, je ustálenou judikaturou, že přednost mezinárodních dohod uzavřených Společenstvím před ustanoveními sekundárního práva Společenství znamená, že je nutné posledně uvedená ustanovení vykládat v co největším možném rozsahu v souladu s uvedenými dohodami (rozsudky ze dne 10. září 1996, Komise v. Německo, C-61/94, Recueil, s. I-3989, bod 52, ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, s. I-3465, bod 33, ze dne 12. ledna 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Sb. rozh. s. I-609, bod 25, a ze dne 8. března 2007, Thomson, C-447/05, Sb. rozh. s. I-2049, bod 30).

17 V projednávané věci však postačí konstatovat, že čl. 2 odst. 2 třináctés směrnice, v rozsahu, v jakém stanoví, že členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 téhož článku poskytnutím srovnatelných výhod třetími zeměmi, neukládá členským státům žádnou povinnost, ale omezuje se na poskytnutí možnosti, a nijak jim nebrání plnit povinnosti, k nimž se mohly zavázat na základě mezinárodní dohody, jako je GATS.

18 Jelikož totiž čl. 2 odst. 2 třináctés směrnice ponechává jednotlivým členským státům volnost posoudit, ve vztahu k jednotlivým třetím státům, zda je třeba uložit podmínku vzájemnosti, či nikoli, umožňuje členským státům přizpůsobit jejich právní předpisy uvedeným dohodám v takové míře, v níž dohody uzavřené s určitými třetími státy omezují tento prostor pro uvážení.

19 Za těchto podmínek požadavek vykládat sekundární právo Společenství v co největším možném rozsahu v souladu s mezinárodními dohodami uzavřenými Společenstvím nevyžaduje, aby byl výraz „třetí státy" uvedený v čl. 2 odst. 2 třináctés směrnice vykládán jako omezený na třetí státy, které se nemohou dovolávat doložky nejvyšších výhod stanovené v čl. II odst. 1 GATS.

20 Nicméně čl. 2 odst. 2 třináctés směrnice nezasahuje ani do pravomoci a odpovědnosti členských států ohledně dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je GATS.

21 S ohledem na veškeré výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 2 odst. 2 třináctés směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v něm uvedený výraz „třetí státy" zahrnuje všechny třetí státy a že toto ustanovení nezasahuje do pravomoci a odpovědnosti členských států ohledně dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je GATS.

K nákladům řízení

22 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 2 třináctě směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství musí být vykládán v tom smyslu, že v něm uvedený výraz „třetí státy" zahrnuje všechny třetí státy a že toto ustanovení nezasahuje do pravomoci a odpovědnosti členských států ohledně dodržování jejich povinností vyplývajících z mezinárodních dohod, jako je Všeobecná dohoda o obchodu službami (GATS).

Podpisy.