TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 7. jūnijā *

Lieta C-335/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 24. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 15. septembrī, tiesvedībā

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

pret

Bundesamt für Finanzen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*] (referents), A. Ticano [*A. Tizzano*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Kipras valdības vārdā — E. Simeonidu [*E. Simeonidou*], pārstāve,

— Polijas valdības vārdā — J. Pietrass [*J. Pietras*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 15. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 2. panta 2. punkta interpretāciju Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā — "trīspadsmitā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Řízení Letového Provozu ČR, s. p.* (turpmāk tekstā — "*ŘLP*"), kas ir atbilstoši Čehijas tiesībām dibināta sabiedrība, un *Bundesamt für Finanzen* (Federālo finanšu birojs), kas Vācijā ir kompetentā iestāde pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") iekasēšanas jomā, par *ŘLP* Vācijā samaksātā PVN atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskie nolīgumi

3 Ar savu 1994. gada 22. decembra Lēmumu 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajas kārtā (no 1986. gada līdz 1994. gadam) panākto nolīgumu slēgšanu Eiropas Kopienas vārdā jautājumos, kas ir tās kompetencē (OV L 336, 1. lpp.), Eiropas Savienības Padome apstiprināja Nolīgumu par Pasaules Tirdzniecības organizācijas izveidošanu, kā arī šī nolīguma 1., 2. un 3. pielikumā minētos nolīgumus, tostarp Vispārējo nolīgumu par pakalpojumu tirdzniecību (turpmāk tekstā — "*GATS*").

4 *GATS* II panta 1. punktā ir paredzēts:

"Attiecībā uz jebkuru šajā Līgumā ietverto pasākumu katra Dalībvalsts nekavējoties un bez nosacījumiem piešķir attiecībā uz jebkuras citas Dalībvalsts pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem statusu, kas ir ne mazāk labvēlīgs kā tas, ko tā piešķir jebkuras citas valsts līdzīgiem pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem."

Kopienu tiesiskais regulējums

5 Trīspadsmitās direktīvas otrais apsvērums ir formulēts šādi:

"tā kā ir jānodrošina harmoniska tirdzniecības attiecību attīstība starp Kopienu un trešajām valstīm, kas balstās uz Direktīvas 79/1072/EEK noteikumiem, ņemot vērā dažādās situācijas trešajās valstīs".

6 Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, atmaksā [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

3. Dalībvalstis var pieprasīt nodokļu pārstāvja norīkošanu."

Valsts tiesiskais regulējums

7 1999. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl.* 1999 I, 1270. lpp.; turpmāk tekstā — "*UStG*") 18. panta 9. punkta sestajā teikumā ir paredzēts:

"Ja uzņēmums nav reģistrēts Kopienas teritorijā, tam priekšnodoklis tiek atmaksāts tikai tad, ja valstī, kurā uzņēmums ir reģistrēts, netiek iekasēts apgrozījuma nodoklis vai līdzvērtīgs nodoklis, vai gadījumā, ja šāds nodoklis tiek iekasēts, tas tiek atmaksāts uzņēmumiem, kas ir reģistrēti [Vācijas] teritorijā."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8 *ŘLP* ir Čehijas Republikā reģistrēts uzņēmums, kas sniedz pakalpojumus aviācijas drošības jomā. Kaut gan darbība tika īstenota tikai Čehijas Republikas teritorijā, pakalpojumus izmantoja ne tikai Čehijas, bet arī Vācijas pilsoņi. Turklāt pilotu mācības tas piedāvāja Čehijas Republikā. Šajos kursos tas tomēr ietvēra mācības, izmantojot lidojumu simulatorus, un citas mācības, kas tika sniegtas Vācijā. Tā kā Vācijā par šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN, *ŘLP* lūdza atmaksāt 2002. gadā samaksāto nodokli.

9 *Bundesamt für Finanzen* noraidīja šo lūgumu, pamatojot ar to, ka šajā gadījumā nav izpildīti *UStG* 18. panta 9. punkta sestā teikuma piemērošanas nosacījumi, precīzāk, savstarpējas nodokļa atmaksāšanas prasība.

10 Tā kā par šo lēmumu iesniegtā sūdzība arī tika noraidīta, *ŘLP* iesniedza prasību *Finanzgericht Köln* [Ķelnes Finanšu tiesa].

11 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgajā laika posmā Čehijas Republika iekasēja apgrozījuma nodokli, bet neparedzēja ne samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu, ne šī nodokļa atmaksu ārvalstu uzņēmumiem. Tādēļ šī tiesa jautā, vai prasītājs pamata lietā bija jāatbrīvo no minētā nodokļa nomaksas, ņemot vērā *GATS* II panta 1. punktu. Šajā sakarā tā apgalvo, ka *GATS* ir starptautisko tiesību konvencija, kas rada tiesības un pienākumus tikai tās līgumslēdzējām pusēm. *GATS* noteiktā pienākuma neizpildes gadījumā ir piemērojams tikai Pasaules Tirdzniecības organizācijas ietvaros noslēgtais nolīgums par strīdu izšķiršanas procedūru.

12 Tomēr atbilstoši EKL 300. panta 7. punktam tāds nolīgums kā *GATS* ir saistošs gan Kopienu iestādēm, gan dalībvalstīm un veido neatņemamu Kopienu tiesiskās kārtības daļu. Tādēļ atvasinātās Kopienu tiesības ir interpretējamas, ņemot vērā šo nolīgumu un tostarp tā II panta 1. punktā ietverto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

13 Uzskatot, ka strīda pamata lietā izšķiršana ir atkarīga no *UStG* saderības ar trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktu, un pastāvot šaubām par šīs tiesību normas precīzu interpretāciju, kas ir jāsniedz, ņemot vērā *GATS*, *Finanzgericht Köln* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [..] Trīspadsmitās direktīvas [..] 2. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka atbilstoši šim pantam dalībvalstīm piešķirtā iespēja atmaksāt PVN ar nosacījumu, ka trešā valsts ir piešķīrusi līdzīgas priekšrocības attiecībā uz apgrozījuma

nodokļiem, neattiecas uz valstīm, kas kā [..] [*GATS*] — (*BGBl.* 1994 II, 1473. lpp., [..]) līgumslēdzējas puses var atsaukties uz šajā nolīgumā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu (*GATS* II panta 1. punkts)?"

Par prejudiciālo jautājumu

14 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts it interpretējams tādējādi, ka tajā minētais jēdziens "trešās valstis" ietver tādas trešās valstis, kas var atsaukties uz *GATS* II panta 1. punktā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

15 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā, kā to secinājumu 59. punktā norāda ģenerāladvokāts, tāpat kā citos šīs direktīvas noteikumos ir skaidri izdarīta atsauce uz visām trešām valstīm bez izņēmumiem.

16 Attiecībā uz ietekmi, ko tāds starptautisks nolīgums kā *GATS*, kura līgumslēdzēja puse ir Kopiena, varētu atstāt uz atvasināto tiesību normu interpretāciju, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Kopienas noslēgto starptautisko nolīgumu pārākums pār atvasināto Kopienas tiesību normām liek šīs normas interpretēt pēc iespējas saskaņā ar šiem nolīgumiem (1996. gada 10. septembra spriedums lietā C-61/94 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-3989. lpp., 52. punkts; 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-286/02 *Bellio F.lli*, *Recueil*, I-3465. lpp., 33. punkts; 2006. gada 12. janvāra spriedums lietā C-311/04 *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, Krājums, I-609. lpp., 25. punkts, kā arī 2007. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-447/05 un C-448/05 *Thomson* un *Vestel France*, Krājums, I-2049. lpp., 30. punkts).

17 Šajā lietā tomēr pietiek konstatēt, ka trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts tiktāl, ciktāl tajā ir noteikts, ka dalībvalstis minētā panta 1. punktā noteikto atmaksu var veikt ar nosacījumu, ka trešās valstīs ir piešķirtas līdzīgas priekšrocības, neuzliek dalībvalstīm pienākumu, bet tikai sniedz tām šādu iespēju, un nekādi netraucē izpildīt pienākumus, ko tās ir uzņēmušās atbilstoši tādam starptautiskam nolīgumam kā *GATS*.

18 Tā kā trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts dod tiesības katrai dalībvalstij brīvi izvērtēt, aplūkojot katru trešo valsti, vai ir jāizvirza nosacījums par savstarpēju nodokļa atmaksāšanu, tas ļauj, ciktāl šo rīcības brīvību neierobežo ar atsevišķām trešām valstīm noslēgtie nolīgumi, dalībvalstīm saskaņot savus valsts tiesību aktus ar šiem nolīgumiem.

19 Šādos apstākļos prasība atvasinātās Kopienu tiesību normas interpretēt pēc iespējas saskaņā ar Kopienas noslēgtajiem starptautiskajiem nolīgumiem neliek trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā minēto jēdzienu "trešās valstis" interpretēt kā tādu, kas ietver tikai tādas trešās valstis, kas nevar atsaukties uz *GATS* II panta 1. punktā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

20 Tomēr trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts arī neietekmē ne dalībvalstu spēju ievērot no tādiem starptautiskiem nolīgumiem kā *GATS* izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

21 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild — trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tajā minētais jēdziens "trešās valstis" ietver visas trešās valstis un ka šī tiesību norma neietekmē ne dalībvalstu spēju ievērot no tādiem starptautiskiem nolīgumiem kā *GATS* izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

Par tiesāšanās izdevumiem

22 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

2. panta 2. punkts Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, ir interpretējams tādējādi, ka tajā minētais jēdziens "trešās valstis" ietver visas trešās valstis un ka šī tiesību norma neietekmē ne dalībvalstu spēju ievērot no tādiem starptautiskiem nolīgumiem kā Vispārējais nolīgums par pakalpojumu tirdzniecību izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

[Paraksti]