TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS
2007 m. birželio 7 d.*

Byloje C-335/05

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2005 m. rugpjūčio 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. rugsėjo 15 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

prieš

Bundesamt für Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai R. Schintgen (pranešėjas), A. Tizzano, M. Ilešič ir E. Levits,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Simeonidou,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos J. Pietras,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2007 m. vasario 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalies išaiškinimo (OL L 326, p. 40, toliau – Tryliktoji direktyva).

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Řízení Letového Provozu ČR, s. p.* (toliau – ŘLP), Čekijos teisės reglamentuojamos įmonės, ir *Bundesamt für Finanzen* (Federalinė finansų tarnyba, toliau – *Bundesamt*), Vokietijoje atsakingos už pridėtinės vertės mokesčio surinkimą (toliau – PVM), dėl ŘLP Vokietijoje sumokėto PVM grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Tarptautinės sutartys

3 1994 m. gruodžio 22 d. Sprendimu 94/800/EB dėl daugiašalių derybų Urugvajaus raunde (1986–1994) priimtų susitarimų patvirtinimo Europos bendrijos vardu jos kompetencijai priklausančių klausimų atžvilgiu (OL L 336, p. 1), Europos Sąjungos Taryba patvirtino Pasaulio prekybos organizacijos steigimo sutartį bei šios sutarties 1, 2 ir 3 prieduose esančias sutartis, įskaitant Bendrąjį susitarimą dėl prekybos paslaugomis (toliau – GATS).

4 GATS II straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Imdamasi bet kokių susitarime numatytų priemonių, kiekviena šalis narė kitos šalies narės teikiamoms paslaugoms ir paslaugų teikėjams nedelsdama ir besąlygiškai taiko ne mažiau palankų režimą kaip tas, kurį ji taiko kiekvienos kitos šalies tapačioms ir panašioms paslaugoms ir paslaugų teikėjams.“

Bendrijos teisės aktai

5 Tryliktosios direktyvos antra konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„kadangi reikia užtikrinti, kad pagal Direktyvos 79/1072/EEB nuostatas harmoningai plėtotųsi prekybos ryšiai tarp Bendrijos ir trečiųjų valstybių, ir kartu atsižvelgti į skirtingas situacijas, susiklosčiusias įvairiose trečiosiose valstybėse".

6 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą (PVM), jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

3. Valstybės narės turi teisę reikalauti skirti atstovą mokesčių klausimais."

Nacionalinės teisės aktai

7 1999 m. apyvartos mokesčių įstatymo (*Umsatzsteuergesetz* 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, toliau – AMĮ) 18 straipsnio 9 dalies šeštame sakinyje numatyta:

„Jei verslininkas nėra įsisteigęs Bendrijos teritorijoje, mokestis už pirkimus jam grąžinamas tik tada, jei toje šalyje, kurioje jis yra įsisteigęs, nerenkamas joks apyvartos ar į jį panašus mokestis, o jei renkamas, jis yra grąžinamas (Vokietijos teritorijoje) įsisteigusiems verslininkams."

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 ŘLP, įsteigta Čekijos Respublikoje, yra įmonė, teikianti paslaugas skrydžių apsaugos srityje. Nors ji vykdo savo veiklą tik Čekijos Respublikos teritorijoje, jos paslaugomis naudojasi ne tik Čekijos, bet ir Vokietijos piliečiai. Be to, Čekijos Respublikoje ji rengia skraidymo pratybas. Tačiau šiuose kursuose ji naudojasi skraidymo simulatorių ar kitomis panašiomis Vokietijoje vykdomomis pratybomis. Šias paslaugas pastarojoje valstybėje narėje apmokestinus PVM, ŘLP paprašė sugrąžinti šį mokestį už 2002 metus.

9 *Bundesamt für Finanzen* atmetė prašymą motyvuodama tuo, kad byloje nesilaikyta AMĮ 18 straipsnio 9 dalies šeštojo sakinio taikymo sąlygų, ypač abipusiškumo reikalavimo.

10 Kadangi prieštaravimas dėl šio sprendimo taip pat buvo atmestas, ŘLP pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad atitinkamu laikotarpiu Čekijos Respublika rinko apyvartos mokestį, bet nenumatė nei mokesčio už pirkimus atskaitos, nei jo grąžinimo užsienio verslininkams. Todėl šis teismas klausia, ar ieškovė pagrindinėje byloje neturėtų būti atleista nuo minėto mokesčio remiantis GATS II straipsnio 1 dalimi. Šiuo atžvilgiu jis pastebi, kad GATS yra tarptautinės teisės susitarimas, kuris suteikia teises ir pareigas tik jo nariams. Pažeidus iš GATS kylančią pareigą, taikomas būtent Pasaulio prekybos organizacijos sudarytas ginčų sprendimą reguliuojantis susitarimas.

12 Tačiau pagal EB 300 straipsnio 7 dalį GATS susitarimas saisto Bendrijos institucijas ir valstybes nares bei yra sudėtinė Bendrijos teisės sistemos dalis. Todėl antrinė Bendrijos teisės turi būti aiškinama remiantis šiuo susitarimu ir ypač jo II straipsnio 1 dalyje nurodyto šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.

13 Manydamas, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo AMĮ suderinamumo su Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, ir abejodamas dėl tikslaus šios nuostatos aiškinimo GATS atžvilgiu, *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Tryliktosios direktyvos <...> 2 straipsnio 2 dalis siaurąja prasme aiškintina taip, jog ja valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti, kad trečiosioms valstybėms PVM grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias

sąlygas apyvartos mokesčių srityje, ir ji netaikoma tokioms valstybėms, kurios kaip (GATS) (BGBl. 1994 II, p. 1473, <...>) susitariančiosios šalys gali remtis jame numatyta didžiausio palankumo sąlyga (GATS II straipsnio 1 dalis)?"

Dėl prejudicinio klausimo

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės" reiškia trečiąsias valstybes, kurios gali remtis didžiausio palankumo sąlyga, numatyta GATS II straipsnio 1 dalyje.

15 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, ir tai savo išvados 59 punkte pastebėjo generalinis advokatas, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis, kaip ir visos kitos šios direktyvos nuostatos, aiškiai nurodo visas trečiąsias valstybes, nė vienos neišskirdama.

16 Kalbant apie tarptautinio susitarimo, kurio šalis yra Bendrija, pavyzdžiui, GATS, galimą įtaką antrinės teisės nuostatos aiškinimui, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Bendrijos sudarytų tarptautinių susitarimų viršenybė Bendrijos antrinės teisės aktų atžvilgiu reiškia, jog pastarieji kuo labiau turi būti aiškinami derinant su šiais susitarimais (1996 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją*, C-61/94, Rink. p. I-3989, 52 punktas; 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bellio F.lli*, C-286/02, Rink. p. I-3465, 33 punktas; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, C-311/04, Rink. p. I-609, 25 punktas ir 2007 m. kovo 8 d. Sprendimas *Thomson*, C-447/05 ir C-448/05, Rink. p. I-2049, 30 punktas).

17 Todėl šioje byloje pakanka konstatuoti, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis tiek, kiek joje numatoma, kad valstybės narės gali nustatyti, jog trečiosioms valstybėms to paties straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas, nenustato valstybėms narėms jokios pareigos, o apsiriboja nurodydama tokią galimybę, jokiu būdu nekliudydama laikytis pareigų, kurių valstybės narės galėjo prisiimti pagal tarptautinį susitarimą, pavyzdžiui, GATS.

18 Tiesą pasakius, Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis, leisdama pačiai valstybei narei nuspręsti kiekvienos trečiosios valstybės atžvilgiu, ar reikia taikyti abipusiškumo sąlygą, suteikia galimybę valstybėms narėms suderinti savo teisės aktus su šią diskreciją ribojančiais susitarimais, kurie sudaryti su tam tikromis trečiosiomis valstybėmis.

19 Šiomis sąlygomis reikalavimas aiškinti antrinę Bendrijos teisę laikantis, kiek tai įmanoma, Bendrijos sudarytų tarptautinių susitarimų, nereiškia, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje vartojamas terminas „trečiosios valstybės“ turi būti aiškinamas kaip taikomas tik trečiosioms valstybėms, kurios negali remtis GATS II straipsnio 1 dalyje numatyta šaliai taikomo didžiausio palankumo sąlyga.

20 Tačiau Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinių susitarimų, pavyzdžiui, GATS, kylančių pareigų.

21 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia visas trečiąsias valstybes, ir ši nuostata nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinių susitarimų, kaip antai, GATS, kylančių įsipareigojimų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

22 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje nurodytas terminas „trečiosios valstybės“ reiškia visas trečiąsias valstybes, ir ši nuostata nepažeidžia valstybių narių teisės ir atsakomybės laikytis iš tarptautinių susitarimų, kaip antai, Bendrojo susitarimo dėl prekybos paslaugomis, kylančių įsipareigojimų.

Parašai.