A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. június 7. *

A C-335/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2005. szeptember 15-én érkezett, 2005. augusztus 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Řízení Letového Provozu ČR, s. p.**

és

a **Bundesamt für Finanzen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, R. Schintgen (előadó), A. Tizzano, M. Ilešič és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a ciprusi kormány képviseletében E. Simeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– a lengyel kormány képviseletében J. Pietras, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. február 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) a továbbiakban: a tizenharmadik irányelv) 2. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a cseh jog alá tartozó Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (a továbbiakban: ŘLP) és a Németországban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) beszedése tekintetében hatáskörrel rendelkező Bundesamt für Finanzen (Szövetségi Pénzügyi Hivatal) között az ŘLP által Németországban megfizetett HÉA visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be.

Jogi háttér

Nemzetközi megállapodások

3 Az Európai Unió Tanácsa a többoldalú tárgyalások uruguayi fordulóján (1986–1994) elért megállapodásoknak a Közösség nevében a hatáskörébe tartozó ügyek tekintetében történő megkötéséről szóló, 1994. december 22-i 94/800/EK határozatában (HL L 336., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 21. kötet, 80. o.) jóváhagyta a Kereskedelmi Világszervezet létrehozásáról szóló megállapodást, illetve az ezen megállapodás 1., 2. és 3. mellékletében szereplő megállapodásokat, többek között a szolgáltatások kereskedelméről szóló általános egyezményt (a továbbiakban: GATS).

4 A GATS II. cikkének (1) bekezdése:

„Az Egyezmény által érintett bármely intézkedés tekintetében, minden tag bármely másik tag szolgáltatásainak és szolgáltatóinak azonnal és feltétel nélkül köteles biztosítani legalább azt a kedvezményes elbánást, amelyet bármely más tag hasonló szolgáltatásainak és szolgáltatóinak megad."

A közösségi szabályozás

5 A tizenharmadik irányelv második preambulumbekezdése:

„mivel biztosítani kell a Közösség és a harmadik országok között a 79/1072/EGK irányelv rendelkezései alapján fennálló kereskedelmi kapcsolatok harmonikus fejlődését, eközben figyelembe kell venni a változó helyzeteket a harmadik országokban;"

6 A tizenharmadik irányelv 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik [helyesen: a tagállamok ahhoz a feltételhez köthetik] az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

(3) A tagállamok adóképviselő kinevezését írhatják elő."

A nemzeti szabályozás

7 A forgalmi adóról szóló 1999. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. o., a továbbiakban: UStG) 18. §-a (9) bekezdésének hatodik mondata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben a vállalkozó nem rendelkezik székhellyel a Közösség területén, csak akkor térítik vissza számára az előzetesen felszámított adót, ha a székhelye szerinti országban nem vetnek ki forgalmi, illetve ahhoz hasonló jellegű adót, vagy – abban az esetben, ha ilyen adót kivetetnek – azt a [Németország területén] székhellyel rendelkező vállalkozások részére visszatérítik."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A Cseh Köztársaság területén székhellyel rendelkező ŘLP a légi biztonság területén nyújt szolgáltatásokat. Annak ellenére, hogy a tevékenysége a Cseh Köztársaság területére korlátozódik, annak igénybevevői nemcsak cseh, hanem német jogalanyok is. Ezenfelül pilótaképzést biztosít a Cseh Köztársaságban. E képzés keretében azonban igénybe vett Németországban végzett repülésszimulátoros, illetve egyéb képzéseket. Mivel a szolgáltatás az utóbbi államban a HÉA alá tartozik, az ŘLP kérte ezen adó visszatérítését a 2002. évre.

9 A Bundesamt für Finanzen azzal az indokolással utasította el e kérelmet, hogy az UStG 18. §-a (9) bekezdése hatodik mondata alkalmazásának feltételei – különösen a viszonosság követelménye – az adott ügyben nem valósultak meg.

10 Miután az e határozat ellen benyújtott kifogást szintén elutasították, az ŘLP keresetet nyújtott be a Finanzgericht Kölnhöz.

11 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Cseh Köztársaság az érintett időszakban kivetett forgalmi adót, azonban nem írta elő sem az előzetesen felszámított adó levonását, sem ezen adó külföldi vállalkozók részére történő visszatérítését. A bíróság ezért tudni kívánja, hogy az alapeljárás felperesét a GATS II. cikkének (1) bekezdése értelmében nem kell-e mentesíteni a fent említett adó alól. E tekintetben megjegyezte, hogy a GATS nemzetközi jogi egyezmény, amely kizárólag a részesei számára teremt jogokat vagy kötelezettségeket. A GATS-ból eredő kötelezettségek megsértése esetén kizárólag a Kereskedelmi Világszervezet keretében elfogadott vitarendezési szabályokra vonatkozó megállapodás alkalmazandó.

12 Azonban az EK 300. cikk (3) bekezdése értelmében az olyan egyezmények, mint a GATS, kötelezőek a közösségi intézményekre, valamint a tagállamokra, és szerves részét képezik a közösségi jogrendnek. A másodlagos közösségi jogot ezért ezen egyezmény és különösen a II. cikkének (1) bekezdésében foglalt legnagyobb kedvezmény elve figyelembevételével kell értelmezni.

13 Mivel az alapeljárás kimenetele attól függ, hogy az UStG összeegyeztethető-e a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésével, és kétségek merültek fel e rendelkezéseknek a GATS tekintetében történő pontos értelmezését illetően, a Finanzgericht Köln úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e megszorítóan értelmezni a [...] tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkének (2) bekezdését, hogy a tagállamok részére ott biztosított azon lehetőség, miszerint azon feltételnek vethetik alá a HÉA-visszatérítéseket, hogy harmadik

államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan, nem vonatkozik olyan államokra, amelyek a [GATS] (BGBl. 1994 II, 1473. o. [...]) szerződő államaiként hivatkozhatnak az abban foglalt legnagyobb kedvezmény elvére (GATS II. cikk, (1) bekezdés)?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

14 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az abban szereplő „harmadik államok" kifejezés magában foglalja-e azon harmadik államokat, amelyek hivatkozhatnak a GATS II. cikkének (1) bekezdésében előírt legnagyobb kedvezmény elvére.

15 E tekintetben meg kell állapítani, hogy amint arra a főtanácsnok indítványának 59. pontjában rámutatott, a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése – ezen irányelv egyéb rendelkezéseihez hasonlóan – megkülönböztetés nélkül egyértelműen minden harmadik államra utal.

16 Ami az olyan nemzetközi egyezményeknek a másodlagos jog értelmezésére kifejtett hatását illeti, amelyeknek részese a Közösség, mint a GATS, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Közösség által megkötött nemzetközi megállapodásoknak a másodlagos közösségi joggal szembeni elsőbbsége azt írja elő, hogy az utóbbi szövegét úgy kell értelmezni, hogy az lehetőleg összhangban legyen e megállapodásokkal (a C-61/94. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1996. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3989. o.) 52. pontja; a C-286/02. sz., Bellio F.lli ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3465. o.) 33. pontja; a C-311/04. sz., Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-609. o.) 25. pontja és a C-447/05. és C-448/05. sz., Thomson és Vestel France egyesített ügyekben 2007. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2049. o.) 30. pontja).

17 A jelen ügyben elegendő azonban megállapítani, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése, amennyiben kimondja, hogy a tagállamok ahhoz a feltételhez köthetik az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan, nem ró semmilyen kötelezettséget a tagállamra, csupán arra korlátozódik, hogy egyszerűen lehetőséget biztosít számukra, és nem akadályozza őket semmilyen módon abban, hogy betartsák a nemzetközi megállapodásokból, például a GATS-ból, eredő kötelezettségeiket.

18 Ugyanis az, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése az egyes harmadik államok tekintetében a tagállamokra hagyja annak szabad mérlegelését, hogy szükséges-e viszonossági feltételt alkalmazni, lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a mérlegelési mozgásterüknek az egyes harmadik államokkal kötött megállapodások általi fokozatos korlátozásával párhuzamosan jogszabályaikat e megállapodásokhoz igazítsák.

19 E feltételek mellett annak követelménye, hogy a másodlagos közösségi jogot a lehető leginkább a Közösség által kötött nemzetközi megállapodásokkal összhangban értelmezzék, nem követeli meg, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésében szereplő „harmadik államok" kifejezést úgy értelmezzék, hogy az azon harmadik államokra korlátozódik, amelyek nem hivatkozhatnak a GATS II. cikkének (1) bekezdése által előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradékra.

20 Mindazonáltal a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése nem érinti a tagállamok arra vonatkozó hatáskörét és felelősségét sem, hogy tiszteletben tartsák az őket olyan nemzetközi megállapodások alapján terhelő kötelezettségeket, mint a GATS.

21 Tekintettel a fenti megállapodásokra, a kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az abban szereplő „harmadik államok" kifejezés magában foglalja az összes harmadik államot, és e rendelkezés nem érinti a tagállamok arra vonatkozó hatáskörét és felelősségét, hogy tiszteletben tartsák az őket olyan nemzetközi megállapodások alapján terhelő kötelezettségeket, mint a GATS.

A költségekről

22 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az abban szereplő „harmadik államok" kifejezés magában foglalja az összes harmadik államot, és e rendelkezés nem érinti a tagállamok arra vonatkozó hatáskörét és felelősségét, hogy tiszteletben tartsák az őket olyan nemzetközi megállapodások alapján terhelő kötelezettségeket, mint a GATS.

Aláírások