WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 7 czerwca 2007 r.*

W sprawie C-335/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 24 sierpnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 września 2005 r., w postępowaniu:

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

przeciwko

Bundesamt für Finanzen,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, R. Schintgen (sprawozdawca), A. Tizzano, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu cypryjskiego przez E. Simeonidou, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu polskiego przez J. Pietrasa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 lutego 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, str. 40, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką prawa czeskiego Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (zwaną dalej „ŘLP") a Bundesamt für Finanzen (federalnym biurem finansowym), będącym w Niemczech organem właściwym w zakresie poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), w przedmiocie zwrotu podatku VAT zapłaconego przez ŘLP w Niemczech.

Ramy prawne

Porozumienia międzynarodowe

3 Decyzją 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotyczącą zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji, porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994) (Dz.U. L 336, str. 1), Rada Unii Europejskiej przyjęła Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu, jak również porozumienia zwarte w załącznikach I, II i III, wśród których znajduje się Układ ogólny w sprawie handlu usługami (zwany dalej „GATS").

4 Artykuł II ust. 1 GATS stanowi:

„W odniesieniu do jakichkolwiek środków objętych niniejszym Układem, każdy członek udzieli usługom i usługodawcom któregokolwiek innego członka, natychmiast i bezwarunkowo, traktowania nie mniej korzystnego niż to, którego udziela podobnym usługom i usługodawcom z jakiegokolwiek innego kraju".

Uregulowania wspólnotowe

5 Motyw drugi trzynastej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„istnieje konieczność zapewnienia harmonijnego rozwoju stosunków handlowych między Wspólnotą a państwami trzecimi, opartych na zasadach dyrektywy 79/1072/EWG i uwzględniających zróżnicowaną sytuację w państwach trzecich".

6 Artykuł 2 trzynastej dyrektywy stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek [VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

3. Państwa członkowskie mają prawo żądać mianowania przedstawiciela podatkowego".

Uregulowania krajowe

7 Artykuł 18 ust. 9 zdanie szóste Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy z 1999 r. o podatku obrotowym, BGBl. 1999 I, str. 1270, zwanej dalej „UStG") stanowi:

„Przedsiębiorcy, który nie ma siedziby na terytorium Wspólnoty, podatek naliczony zwracany jest tylko wtedy, gdy w państwie jego siedziby podatek obrotowy ani podatek do niego porównywalny nie jest pobierany albo, w przypadku gdy tego rodzaju podatek jest pobierany, jeżeli jest on zwracany przedsiębiorcom mającym siedzibę [na terytorium Niemiec]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 ŘLP, mająca siedzibę w Republice Czeskiej, jest przedsiębiorstwem świadczącym usługi w dziedzinie bezpieczeństwa lotniczego. Mimo że jej działalność ogranicza się do terytorium Republiki Czeskiej, odbiorcami tych usług są nie tylko podmioty czeskie, lecz również podmioty niemieckie. Ponadto oferuje ona także kursy pilotażu odbywające się w Republice Czeskiej. W ramach tych kursów ŘLP organizowała jednak treningi na symulatorach lotu oraz inne formy treningu, które odbywały się w Niemczech. Ponieważ świadczenia te podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w tym państwie członkowskim, ŘLP wniosła o zwrot podatku za 2002 r.

9 Bundesamt für Finanzen oddalił ten wniosek, uzasadniając, że w tej sprawie nie zostały spełnione przesłanki zastosowania art. 18 ust. 9 zdanie szóste UStG, a ściślej rzecz biorąc — nie został spełniony wymóg wzajemności.

10 Ponieważ odwołanie od tej decyzji również zostało oddalone, ŘLP wniosła skargę do Finanzgericht Köln.

11 Sąd krajowy podnosi, że w okresie istotnym dla sprawy Republika Czeska pobierała podatek obrotowy, ale nie wprowadziła dla przedsiębiorców zagranicznych możliwości odliczenia podatku zapłaconego tytułem podatku naliczonego ani zwrotu tego podatku. W związku z tym sąd krajowy zastanawia się, czy skarżąca w toczącym się przed nim postępowaniu nie powinna być zwolniona od tego podatku w świetle art. II ust. 1 GATS. W tym zakresie sąd ten zauważa, że GATS jest konwencją prawa międzynarodowego, która tworzy prawa i obowiązki tylko pomiędzy jej członkami. W przypadku naruszenia zobowiązań wynikających z GATS zastosowanie znajduje wyłącznie uzgodnienie o rozstrzyganiu sporów zawarte w ramach Światowej Organizacji Handlu.

12 Jednakże zgodnie z art. 300 ust. 7 WE układ taki jak GATS wiąże instytucje Wspólnoty oraz państwa członkowskie i stanowi integralną część wspólnotowego porządku prawnego. Wykładni wtórnego prawa wspólnotowego należy zatem dokonywać w świetle tego układu, a w szczególności klauzuli najwyższego uprzywilejowania zawartej w jego art. II ust. 1

13 Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu uzależnione jest od kwestii zgodności UStG z art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, i mając wątpliwości co do dokładnej interpretacji tego przepisu w świetle GATS, Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy […] należy interpretować zawężająco w ten sposób, że przyznana państwom członkowskim na mocy tego przepisu możliwość uzależnienia dokonywania zwrotu podatku VAT od zagwarantowania przez państwa

trzecie porównywalnych korzyści w dziedzinie podatków obrotowych nie dotyczy tych państw, które jako strony [GATS] (BGBl. II 1994, str. 1473, […]) mogą się powoływać na zawartą tam klauzulę największego uprzywilejowania?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie" obejmuje państwa trzecie, które mogą się powołać na klauzulę największego uprzywilejowania zawartą w art. II ust. 1 GATS.

15 W tym zakresie należy stwierdzić, że jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 59 swej opinii, art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, podobnie jak pozostałe jej przepisy, mówi w sposób wyraźny o wszystkich państwach trzecich, bez jakiejkolwiek różnicy.

16 Jeśli chodzi o wpływ, jaki może mieć umowa międzynarodowa, której stroną jest Wspólnota — taka jak GATS — na wykładnię przepisu prawa wtórnego, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pierwszeństwo umów międzynarodowych zawartych przez Wspólnotę nad przepisami prawa wtórnego wymaga, by te ostatnie interpretowane były w miarę możliwości zgodnie z tymi umowami (wyrok z dnia 10 września 1996 r. w sprawie C-61/94 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-3989, pkt 52; wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 Bellio F.lli, Rec. str. I-3465, pkt 33; wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-311/04 Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, Zb.Orz. str. I-609, pkt 25, oraz wyrok z dnia 8 marca 2007 r. w sprawie C-447/05 Thomson i Vestel France, Zb.Orz. str. I-2049, pkt 30).

17 W niniejszej sprawie wystarczy jednak stwierdzić, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, stanowiąc, iż państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 tego przepisu od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści, nie nakłada na państwa członkowskie żadnego obowiązku, lecz ogranicza się jedynie do przyznania im określonej możliwości, nie utrudniając im w żaden sposób przestrzegania zobowiązań, które mogły na siebie przyjąć na mocy umowy międzynarodowej takiej jak GATS.

18 Artykuł 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy, pozostawiając bowiem każdemu państwu członkowskiemu swobodę uznania co do wprowadzenia bądź niewprowadzenia warunku wzajemności w stosunku do każdego państwa trzeciego, pozwala państwom członkowskim na dostosowanie swych ustawodawstw — w miarę jak umowy zawierane z określonymi państwami trzecimi ograniczają zakres tej swobody — do wymogów tych umów.

19 W tych okolicznościach wymóg interpretowania wtórnego prawa wspólnotowego w miarę możliwości zgodnie z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Wspólnotę nie oznacza, że wyrażenie „państwa trzecie" zawarte w art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy musi być interpretowane jako ograniczające się do państw trzecich, które nie mogą się powołać na klauzulę największego uprzywilejowania, o której mowa w art. II ust. 1 GATS.

20 Jednakże art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy nie wpływa na możliwość przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań, jakie na nich ciążą na mocy umów międzynarodowych, takich jak GATS, ani na odpowiedzialność za ich przestrzeganie.

21 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, iż zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie" obejmuje wszystkie państwa trzecie oraz że przepis ten nie wpływa na możliwość przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań, jakie na nich ciążą na mocy umów międzynarodowych, takich jak GATS, ani na odpowiedzialność za ich przestrzeganie.

W przedmiocie kosztów

22 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty musi być interpretowany w ten sposób, że zawarte w nim wyrażenie „państwa trzecie" obejmuje wszystkie państwa trzecie oraz że przepis ten nie wpływa na możliwość przestrzegania przez państwa członkowskie zobowiązań, jakie na nich ciążą na mocy umów międzynarodowych, takich jak Układ ogólny w sprawie handlu usługami (GATS), ani na odpowiedzialność za ich przestrzeganie.

Podpisy