ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 7. júna 2007 *

Vo veci C-335/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Nemecko) z 24. augusta 2005 a doručený Súdnemu dvoru 15. septembra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

proti

Bundesamt für Finanzen,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia R. Schintgen (spravodajca), A. Tizzano, M. Ilešič a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— cyperská vláda, v zastúpení: E. Simeonidou, splnomocnená zástupkyňa,

— poľská vláda, v zastúpení: J. Pietras, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. februára 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou zriadenou podľa právneho poriadku Českej republiky Řízení Letového Provozu ČR, s. p. (ďalej len „ŘLP“), a Bundesamt für Finanzen (Spolkový finančný úrad), ktorý je v Nemecku príslušný v oblasti výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), týkajúceho sa vrátenia DPH zaplatenej zo strany ŘLP v Nemecku.

Právny rámec

Medzinárodné dohody

3 Svojím rozhodnutím 94/800/ES z 22. decembra 1994 týkajúcim sa uzavretia dohôd v mene Európskeho spoločenstva, pokiaľ ide o záležitosti v rámci jeho kompetencie, ku ktorým sa dospelo na Uruguajskom kole multilaterálnych rokovaní (1986 — 1994) (Ú. v. ES L 336, s. 1; Mim. vyd. 11/021, s. 80), Rada Európskej únie schválila Dohodu o založení Svetovej obchodnej organizácie, ako aj dohody uvádzané v prílohách 1, 2 a 3 tejto dohody, medzi ktorými sa uvádza Všeobecná dohoda o obchode so službami (ďalej len „GATS“).

4 Článok II ods. 1 GATS stanovuje:

„Vzhľadom na opatrenia zahrnuté v tejto dohode poskytne každý člen okamžite a bezpodmienečne službám a dodávateľom služieb ľubovoľného druhého člena zaobchádzanie nie menej priaznivé, než aké poskytuje obdobným službám a dodávateľom služieb ktorejkoľvek inej krajiny.“

Právna úprava Spoločenstva

5 Druhé odôvodnenie trinástej smernice znie:

„keďže je potrebné zabezpečiť harmonický rozvoj obchodných vzťahov medzi spoločenstvom a tretími krajinami založený na ustanoveniach smernice 79/1072/EHS a pritom zohľadniť odlišné pomery v tretích krajinách“.

6 Článok 2 trinástej smernice stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte [DPH], ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu, alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 ods. 3) písm. a) a b) smernice 77/388/EHS alebo na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 b) článku 1 [v článku 1 ods. 1 písm. b) — *neoficiálny preklad*] tejto smernice.

2. Členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa daní z obratu tretími štátmi.

3. Členské štáty môžu požadovať vymenovanie daňového zástupcu.“

Vnútroštátna právna úprava

7 § 18 ods. 9 šiesta veta zákona z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„Ak podnikateľ nemá sídlo na území Spoločenstva, daň na vstupe mu je vrátená, iba ak v krajine, v ktorej má sídlo, nie je vyberaná žiadna daň z obratu alebo porovnateľná daň, alebo v prípade, že takáto daň je vyberaná, ak sa vracia podnikateľom so sídlom [na nemeckom území].“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 ŘLP so sídlom v Českej republike je podnikom poskytujúcim aktívne služby v oblasti leteckej bezpečnosti. Hoci sa jeho činnosti obmedzujú na územie Českej republiky, osoby, ktoré ich využívajú, sú nielen českí rezidenti, ale rovnako aj nemeckí rezidenti. Okrem iného ponúka tréningy pilotáže vykonávané v Českej republike. V rámci týchto kurzov však využíval tréningy na letových simulátoroch a iné školenia poskytované v Nemecku. Keďže tieto plnenia podliehali v uvedenom členskom štáte DPH, ŘLP žiadal vrátenie tejto dane za rok 2002.

9 Bundesamt für Finanzen zamietol túto žiadosť z dôvodu, že podmienky uplatnenia § 18 ods. 9 šiestej vety UStG — a konkrétnejšie požiadavka vzájomnosti — neboli v danom prípade splnené.

10 Keďže námietka vznesená voči tomuto rozhodnutiu bola rovnako zamietnutá, ŘLP podal žalobu pred Finanzgericht Köln.

11 Vnútroštátny súd poznamenáva, že počas relevantného obdobia Česká republika vyberala daň z obratu, ale nestanovovala ani odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ani vrátenie tejto dane zahraničným podnikateľom. Preto sa tento súd pýta, či žalobca v konaní vo veci samej nemal byť oslobodený od tejto dane vzhľadom na článok II ods. 1 GATS. V tejto súvislosti poznamenáva, že GATS je dohodou patriacou do medzinárodného práva, ktorá vytvára práva a povinnosti iba medzi jej účastníkmi. V prípade porušenia povinnosti vyplývajúcej z GATS je uplatniteľný iba Dohovor o pravidlách a postupoch pri urovnávaní sporov uzavretý v rámci Svetovej obchodnej organizácie.

12 Podľa článku 300 ods. 7 ES je však dohoda, akou je GATS, záväzná pre orgány Spoločenstva, ako aj pre členské štáty a je neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Spoločenstva. Je preto potrebné vykladať sekundárne právo Spoločenstva so zreteľom na túto dohodu a najmä doložku najvyšších výhod, ktorú obsahuje vo svojom článku II ods. 1.

13 Finanzgericht Köln vzhľadom na svoj názor, že riešenie sporu vo veci samej závisí od zlučiteľnosti UStG s článkom 2 ods. 2 trinástej smernice, a na pochybnosti o presnom výklade tohto ustanovenia vzhľadom na GATS rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 2 ods. 2 trinástej smernice… vykladať reštriktívne tak, že možnosť podmieniť vrátenie DPH poskytnutím porovnateľných výhod v oblasti daní z obratu

tretími štátmi, stanovená v tomto článku pre členské štáty, sa nevzťahuje na tie štáty, ktoré sa ako zmluvné strany [GATS] (BGB1. 1994 II, s. 1473,…) môžu odvolávať na doložku najvyšších výhod stanovenú touto dohodou (článok II ods. 1 GATS)?“

O prejudiciálnej otázke

14 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 ods. 2 trinástej smernice má vykladať v tom zmysle, že tam uvádzaný pojem „tretie štáty“ zahŕňa tretie štáty, ktoré sa môžu odvolávať na doložku najvyšších výhod uvádzanú v článku II ods. 1 GATS.

15 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že článok 2 ods. 2 trinástej smernice, ako to uviedol generálny advokát v bode 59 svojich návrhov, ako aj iné ustanovenia tej istej smernice jasne odkazuje na tretie štáty bez akéhokoľvek rozlíšenia.

16 Pokiaľ ide o vplyv, aký môže mať medzinárodná dohoda, ktorej účastníkom je Spoločenstvo, akou je GATS, na výklad ustanovenia sekundárneho práva, z ustálenej judikatúry vyplýva, že prednosť medzinárodných dohôd, ktoré uzavrelo Spoločenstvo, pred sekundárnou právnou úpravou Spoločenstva vyžaduje, aby táto právna úprava bola v čo najširšej možnej miere vykladaná v súlade s týmito dohodami (rozsudky z 10. septembra 1996, Komisia/Nemecko, C-61/94, Zb. s. I-3989, bod 52; z 1. apríla 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Zb. s. I-3465, bod 33; z 12. januára 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Zb. s. I-609, bod 25, ako aj z 8. marca 2007, Thomson a Vestel France, C-447/05 a C-448/05, Zb. s. I-2049, bod 30).

17 V danom prípade však postačuje konštatovať, že článok 2 ods. 2 trinástej smernice tým, že stanovuje, že členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod tretími štátmi, neukladá členským štátom žiadnu povinnosť, ale obmedzuje sa na poskytnutie možnosti, a nijako im nebráni rešpektovať povinnosti, ktoré sa mohli zaviazať plniť podľa medzinárodnej dohody, akou je GATS.

18 Článok 2 ods. 2 trinástej smernice tým, že ponecháva každému členskému štátu vo vzťahu ku každému tretiemu štátu voľnosť posúdenia, či je, alebo nie je potrebné uložiť podmienku vzájomnosti, umožňuje totiž členským štátom prispôsobiť ich legislatívu predmetným dohodám v rovnakej miere ako dohody uzavreté s určitými tretími štátmi obmedzujú túto mieru voľnej úvahy.

19 Za týchto podmienok si požiadavka vykladať sekundárne právo Spoločenstva v maximálnej možnej miere v súlade s medzinárodnými dohodami uzavretými Spoločenstvom nevyžaduje, aby pojem „tretie štáty“ uvádzaný v článku 2 ods. 2 trinástej smernice bol vykladaný ako obmedzený na tretie štáty, ktoré sa nemôžu odvolávať na doložku najvyšších výhod uvádzanú v článku II ods. 1 GATS.

20 Článok 2 ods. 2 trinástej smernice však nezasahuje do právomoci členských štátov rešpektovať ich povinnosti vyplývajúce z medzinárodných dohôd, akou je GATS, ani do zodpovednosti za toto rešpektovanie.

21 S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 2 ods. 2 trinástej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že tam uvádzaný pojem „tretie štáty“ zahŕňa všetky tretie štáty a že toto ustanovenie nezasahuje do právomoci členských štátov rešpektovať ich povinnosti vyplývajúce z medzinárodných dohôd, akou je GATS, ani do zodpovednosti za toto rešpektovanie.

O trovách

22 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, sa má vykladať v tom zmysle, že tam uvádzaný pojem „tretie štáty“ zahŕňa všetky tretie štáty a že toto ustanovenie nezasahuje do právomoci členských štátov rešpektovať ich povinnosti vyplývajúce z medzinárodných dohôd, akou je Všeobecná dohoda o obchode so službami, ani do zodpovednosti za toto rešpektovanie.

Podpisy