SODBA SODIŠČA (prvi senat)
z dne 7. junija 2007*

V zadevi C-335/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) z odločbo z dne 24. avgusta 2005, ki je prispela na Sodišče 15. septembra 2005, v postopku

Řízení Letového Provozu ČR, s. p.

proti

Bundesamt für Finanzen,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, R. Schintgen (poročevalec), A. Tizzano, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za ciprsko vlado E. Simeonidou, zastopnica,

— za poljsko vlado J. Pietras, zastopnik,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. februarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo češkega prava Řízení Letového Provozu ČR, s.p. (v nadaljevanju: družba ŘLP) in Bundesamt für Finanzen (nemškim zveznim davčnim uradom), ki je v Nemčiji pristojen za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), glede vračila DDV, ki ga je družba ŘLP plačala v Nemčiji.

Pravni okvir

Mednarodni sporazumi

3 Svet Evropske Unije je s Sklepom 94/800/ES z dne 22. decembra 1994 o sklenitvi sporazumov, doseženih v Urugvajskem krogu večstranskih pogajanj (1986–1994), v imenu Evropske skupnosti v zvezi z zadevami, ki so v njeni pristojnosti (UL L 336, str. 1), odobril Sporazum o ustanovitvi Svetovne trgovinske organizacije in tudi sporazume v prilogah 1, 2 in 3 k temu sporazumu, med katerimi je tudi Splošni sporazum o trgovini s storitvami (v nadaljevanju: GATS).

4 Člen II(1) GATS določa:

„Pri vseh ukrepih, na katere se nanaša ta sporazum, vsaka članica za vse storitve in ponudnike storitev nemudoma in brezpogojno uveljavi obravnavo, ki ni manj ugodna od tiste, ki se uveljavlja za podobne storitve in ponudnike storitev iz katere koli druge države."

Skupnostna ureditev

5 Druga uvodna izjava Trinajste direktive navaja:

„[K]er je treba zagotoviti usklajen razvoj trgovinskih odnosov med Skupnostjo in tretjimi državami na podlagi določb Direktive 79/1072/EGS in pri tem upoštevati različne razmere v tretjih državah."

6 Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak [DDV], ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive."

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

3. Države članice lahko zahtevajo imenovanje davčnega zastopnika."

Nacionalna ureditev

7 Člen 18(9), šesti stavek, zakona iz leta 1999 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Podjetniku, ki nima sedeža na ozemlju Skupnosti, se vrne vstopni davek, ki ga je plačal, pod pogojem, da država, v kateri ima podjetnik sedež, ne obračunava prometnega davka ali podobnega davka ali da tak davek podjetnikom, ki imajo sedež v [Nemčiji], vrne."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba ŘLP s sedežem v Češki republiki je podjetje za opravljanje storitev na področju varnosti zračne plovbe. Čeprav so njegove dejavnosti omejene na ozemlje Češke republike, pa njegovi uporabniki niso samo češki, ampak tudi nemški državljani. Poleg tega opravlja v Češki republiki letalsko usposabljanje. Vendar pa je v okviru teh tečajev sodelovalo z nemškimi podjetji, ki so zanj izvajala usposabljanja pilotov na simulatorjih letenja in druge izobraževalne tečaje za pilote v Nemčiji. Ker so bile te storitve predmet DDV v zadnjenavedeni državi, je družba ŘLP za leto 2002 podala zahtevek za vračilo tega davka.

9 Bundesamt für Finanzen je ta zahtevek zavrnil, in sicer z utemeljitvijo, da pogoji za uporabo člena 18(9), šesti stavek, UStG – in, natančneje, zahteva vzajemnosti – v obravnavani zadevi niso izpolnjeni.

10 Ker je bil ugovor zoper to odločbo ravno tako zavrnjen, je družba ŘLP vložila tožbo pri Finanzgericht Köln.

11 Predložitveno sodišče poudarja, da se je v Češki republiki v upoštevnem obdobju pobiral prometni davek, ampak da ni bil določen niti odbitek plačanega vstopnega davka niti vračilo tega davka tujim podjetnikom. Zato se to sodišče sprašuje, ali ne bi morala biti tožeča stranka v glavni stvari ob upoštevanju člena II(1) GATS oproščena tega davka. V tem pogledu meni, da je GATS sporazum mednarodnega prava, ki določa pravice in obveznosti le za njegove podpisnice. V primeru kršitve obveznosti, ki izhaja iz GATS, naj bi se uporabljal samo dogovor za reševanje sporov, sklenjen v okviru Svetovne trgovinske organizacije.

12 Vendar pa naj bi bil Sporazum, kot je GATS, skladno s členom 300(7) ES za institucije Skupnosti in države članice zavezujoč in naj bi bil sestavni del pravnega reda Skupnosti. Zato bi bilo treba sekundarno zakonodajo Skupnosti razlagati ob upoštevanju tega sporazuma in zlasti klavzule o priznavanju največje ugodnosti.

13 Ker je bila rešitev v sporu odvisna od skladnosti UStG s členom 2(2) Trinajste direktive in ker so bili izkazani dvomi o natančni razlagi te določbe glede na GATS, je Finanzgericht Köln prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive [...] razlagati ozko, in sicer tako, da možnost, ki jo ta določba zagotavlja državam članicam, da pogojujejo vračilo DDV s tem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov, ne

velja za tiste države, ki se kot pogodbenice [GATS] (BGBl. 1994 II, str. 1473 [...]) lahko sklicujejo na njegovo klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti (člen II(1) GATS)?"

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Z vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(2) Trinajste direktive razlagati tako, da izraz „tretje države" vključuje tretje države, ki se lahko sklicujejo na klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti, določeno v členu II(1) GATS.

15 V tem pogledu, kot je to poudaril generalni pravobranilec v točki 59 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da se člen 2(2) Trinajste direktive kot vse preostale določbe jasno nanaša brez kakršnega koli razlikovanja na vse tretje države.

16 Glede vpliva, ki ga lahko ima mednarodni sporazum, katerega pogodbenica je Skupnost, kot je GATS, na razlago določbe sekundarne zakonodaje, je ustaljena sodna praksa, da primarnost mednarodnih sporazumov, ki jih je sklenila Skupnost, glede besedil sekundarne zakonodaje Skupnosti narekuje, da je treba zadnje razlagati kar se le da v skladu s temi sporazumi (sodbe z dne 10. septembra 1996 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-61/94, Recueil, str. I-3989, točka 52; z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, str. I-3465, točka 33; z dne 12. januarja 2006 v zadevi Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, ZOdl., str. I-609, točka 25; in z dne 8. marca 2007 v zadevi Thomson in Vestel France, C-447/05 in C-448/05, ZOdl., str. I-2049, točka 30).

17 Vendar v obravnavani zadevi zadošča ugotovitev, da člen 2(2) Trinajste direktive – ker je v njem poudarjeno, da lahko države članice opravijo vračila iz odstavka 1 istega člena pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti – državam članicam ne nalaga nikakršne obveznosti, ampak se omejuje na to, da jim ponudi preprosto možnost, in jim nikakor ne preprečuje spoštovanja obveznosti, za katere so se lahko obvezale z mednarodnim sporazumom, kot je GATS.

18 Namreč, ker člen 2(2) Trinajste direktive prepusti vsaki državi članici, da za vsako posamezno tretjo državo presodi, ali je treba naložiti pogoj vzajemnosti ali ne, ta dopušča državam članicam, da prilagodijo svojo zakonodajo tem sporazumom, kakor hitro sporazumi, sklenjeni z nekaterimi tretjimi državami, omejujejo to diskrecijsko pravico.

19 V teh okoliščinah zahteva za razlago sekundarne zakonodaje Skupnosti po možnosti v skladu z mednarodnimi sporazumi, ki jih je sklenila Skupnost, ne zahteva, naj se izraz „tretje države" v členu 2(2) Trinajste direktive razlaga, kot da je omejen na tretje države, ki se ne morejo sklicevati na klavzulo o priznavanju največjih ugodnosti iz člena II(1) GATS.

20 Vendar pa člen 2(2) Trinajste direktive tudi ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je GATS.

21 Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(2) Trinajste direktive razlagati tako, da so v izraz „tretje države" vključene vse tretje države in da ta določba ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je GATS.

Stroški

22 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 2(2) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, je treba razlagati tako, da so v izraz „tretje države“ vključene vse tretje države in da ta določba ne prizadene pristojnosti in odgovornosti države, da spoštuje obveznosti, ki izhajajo iz mednarodnih sporazumov, kot je Splošni sporazum o trgovini s storitvami.

Podpisi