

Kohtuasi C-335/05

Řízení Letového Provozu Ř, s. p.

versus

Bundesamt für Finanzen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln)

Kolmeteistkümnnes käibemaksudirektiiv – Artikli 2 lõige 2 – GATS – Enamsoodustusrežiimi klausel – Ühenduse teisese õiguse tõlgendamine ühenduse poolt sõlmitud rahvusvaheliste lepingute alusel

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamine*

*(Nõukogu direktiiv 86/560, artikli 2 lõige 2)*

Kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 2 lõiget 2, mille kohaselt liikmesriigid võivad käibemaksutagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes, tuleb tõlgendada nii, et väljend „kolmandad riigid” hõlmab kõiki kolmandaid riike ning see säte ei piira liikmesriikide pädevust ja vastutust oma kohustuste täitmisel, mis tulenevad sellistest rahvusvahelistest lepingutest nagu teenustekaubanduse üldleping.

Kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõige 2 viitab nimelt selgesti nagu ka kõik teised selle direktiivi sätted kõikidele kolmandatele riikidele ilma eristamata.

Lisaks, kuna selle sättega on seoses kolmandate riikidega igale liikmesriigile jäetud vabadus valida, kas kohaldada vastastikkuse tingimust, võimaldab see liikmesriikidel, sedavõrd kui kolmandate riikidega sõlmitud kokkulepped kõnealust hindamisruumi piiravad, kohandada neile vastavalt oma õigusakte. Neil asjaoludel ei eelda kohustus tõlgendada ühenduse teisest õigust niivõrd, kui see on võimalik, kooskõlas ühenduse poolt sõlmitud rahvusvaheliste lepingutega seda, et kõnealuses sättes toodud väljendit „kolmandad riigid” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid kolmandaid riike, kes ei või tugineda teenustekaubanduse üldlepingu artikli II lõikes 1 sätestatud enamsoodustusrežiimile.

(vt punktid 15, 18–21 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

7. juuni 2007(\*)

Kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv – Artikli 2 lõige 2 – GATS – Enamsoodustusrežiimi klausel – Ühenduse teisese õiguse tõlgendamine ühenduse poolt sõlmitud rahvusvaheliste lepingute alusel

Kohtuasjas C-335/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Köln'i (Saksamaa) 24. augusti 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. septembril 2005, menetluses

**Řízení Letového Provozu ?R, s. p.**

*versus*

**Bundesamt für Finanzen,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud R. Schintgen (ettekandja), A. Tizzano, M. Ileši? ja E. Levits,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Küprose valitsus, esindaja: E. Simeonidou,
- Poola valitsus, esindaja: J. Pietras,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 15. veebruari 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129; edaspidi „kolmeteistkümnes direktiiv“) artikli 2 lõike 2 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati Tšehhi äriühingu *Čízení Letového Provozu* s. p. (edaspidi „ČLP“) ja Bundesamt für Finanzen (föderaalne maksuamet), kelle pädevuses on käibemaksu kogumine Saksamaal, vahelises kohtuvaidluses seoses ČLP poolt Saksamaal makstud käibemaksu tagastamisega.

## **Õiguslik raamistik**

### *Rahvusvahelised lepingud*

3 Euroopa Liidu Nõukogu kiitis 22. detsembri 1994. aasta otsusega 94/800/EÜ, mis käsitleb Euroopa Ühenduse nimel sõlmitavaid tema pädevusse kuuluvaid küsimusi puudutavaid kokkuleppeid, mis saavutati mitmepoolsete kaubanduslääbirääkimiste Uruguay voorus (1986–1994) (EÜT L 336, lk 1; ELT eriväljaanne 11/21, lk 80), heaks Maailma Kaubandusorganisatsiooni asutamislepingu ning samuti selle lepingu lisades 1, 2 ja 3 olevad kokkulepped, sealhulgas ka teenustekaubanduse üldlepingu (edaspidi „GATS“).

4 GATS-i artikli II lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga liige võimaldab viivitamata ja tingimusteta mis tahes käesoleva lepinguga hõlmatud meetme puhul teise liikme teenusele ja teenuseosutajale režiimi, mis ei oleks vähem soodus kui mis tahes teise maa vastavale teenusele või teenuseosutajale võimaldatud režiim.“

### *Ühenduse õigusnormid*

5 Kolmeteistkümnenenda direktiivi põhjendus 2 on sõnastatud järgmiselt:

„on vaja tagada ühenduse ja kolmandate riikide vaheliste kaubandussuhete ühtlane areng direktiivi 79/1072/EMÜ sätete põhjal, võttes samas arvesse kolmandates riikides ettetulevaid erinevaid olukordi.“

6 Kolmeteistkümnenenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks.

2. Liikmesriigid võivad lõikes 1 nimetatud tagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes.

3. Liikmesriigid võivad nõuda maksuesindaja määramist.“

### *Siseriiklikud õigusnormid*

7 1999. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI. I* 1999, lk 1270; edaspidi „UStG“) artikli 18 lõike 9 kuuendas lauses on ette nähtud:

„Kui ettevõtja ei ole asutatud ühenduse territooriumil, tagastatakse sisendkäibemaks talle vaid juhul, kui tema asukohariigis ei tule maksta käibemaksu või sellega sarnast maksu, või kui seda tuleb maksta, tagastatakse see ettevõtjatele, kes asuvad [Saksa territooriumil].“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Tšehhi Vabariigis asutatud ?LP on ettevõtja, kes osutab teenuseid lennundusohutuse sektoris. Kuigi tema tegevus piirdub Tšehhi Vabariigi territooriumiga, ei kasuta tema teenuseid mitte ainult Tšehhi, vaid ka Saksa kodanikud. Lisaks pakub ta Tšehhi Vabariigis korraldatavaid lennukijuhtimise kursusi. Nimetatud kursuste programmi lisas ta siiski kursusi lennusimulaatoritel ja teisi kursusi, mida korraldati Saksamaal. Kuna need teenused maksustati viimati nimetatud liikmesriigis käibemaksuga, taotles ?LP selle maksu tagastamist 2002. aasta eest.

9 Bundesamt für Finanzen jättis selle taotluse rahuldamata põhjusel, et UStG artikli 18 lõike 9 kuuenda lause tingimused, täpsemalt vastastikkuse nõue ei ole käesolevas asjas täidetud.

10 Kuna nimetatud otsuse peale esitatud vaie jäeti samuti rahuldamata, esitas ?LP kaebuse Finanzgericht Kölnile.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjaomasel ajavahemikul kehtis Tšehhi Vabariigis käibemaksukohustus, kuid välisettevõtjatele ei olnud ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamist ega selle tagastamist. Seetõttu tekkis sellel kohtul küsimus, kas põhikohtuasja hageja ei peaks olema vastavalt GATS-i artikli II lõikele 1 nimetatud maksust vabastatud. Selle kohta täheldab ta, et GATS on rahvusvaheline leping, mille alusel tekivad õigused ja kohustused vaid lepinguosaliste vahel. GATS-i tuleneva kohustuse rikkumisele kohaldatakse eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul vaid Maailma Kaubandusorganisatsiooni raames sõlmitud vaidluste lahendamise käsituslepet.

12 Ometi on EÜ artikli 300 lõike 7 kohaselt selline leping nagu GATS ühenduse institutsioonidele ja liikmesriikidele siduv ning moodustab ühenduse õiguskorra lahutamatu osa. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ühenduse teisest õigust tõlgendada selle lepingu ning eelkõige selle artikli II lõikes 1 ette nähtud enamsoodustusrežiimi arvestades.

13 Leides, et põhikohtuasja lahendus sõltub sellest, kas UStG on kooskõlas kolmeteistkümnennda direktiivi artikli 2 lõikega 2, ning evides kahtlusi seoses sellega, kuidas täpselt seda sätet GATS-i valguses tõlgendada, otsustas Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] kolmeteistkümnennda direktiivi [...] artikli 2 lõiget 2 tuleb tõlgendada kitsalt nii, et selles sätestatud liikmesriikide võimalust muuta käibemaksu tagastamine sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes ei kohaldata riikidele, kes kuuluvad [GATS-i] (BGBl. II 1994, lk 1473, [...]) osalisriikidena nimetatud üldlepingus sätestatud enamsoodustusrežiimi alla (GATS artikli II lõige 1)?”

## Eelotsuse küsimus

14 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kolmeteistkümnennda direktiivi artikli 2 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles toodud väljend „kolmandad riigid” hõlmab kolmandaid riike, kes võivad tugineda GATS-i artikli II lõikes 1 sätestatud enamsoodustusrežiimile.

15 Sellega seoses tuleb tõdeda, et kolmeteistkümnennda direktiivi artikli 2 lõige 2 viitab selgesti nagu ka kõik teised selle direktiivi sätted kõikidele kolmandatele riikidele ilma eristamata, nagu märkis kohtujurist ettepaneku punktis 59.

16 Mõju kohta, mida selline rahvusvaheline leping nagu GATS, mille osaline ühendus on, võib avaldada teisele õiguse sätte tõlgendamisele, peab märkima, et väljakujunenud kohtupraktika

kohaselt tuleb ühenduse poolt sõlmitud rahvusvaheliste lepingute ülimuslikkuse tõttu ühenduse teisese õiguse tekstide suhtes neid tekste tõlgendada niivõrd, kui see on võimalik, kooskõlas nende lepingutega (10. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-61/94: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1996, lk I-3989, punkt 52; 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-286/02: Bellio F.lli, EKL 2004, lk I-3465, punkt 33; 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-311/04: Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, EKL 2006, lk I-609, punkt 25, ning 8. märtsi 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-447/05 ja C-448/05: Thomson ja Vestel France, EKL 2007, lk I-2049, punkt 30).

17 Käesolevas kohtuasjas piisab siiski selle tõdemisest, et kui kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõikes 2 on sätestatud, et liikmesriigid võivad sama artikli lõikes 1 nimetatud tagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest, ei sea see säte liikmesriikidele ühtegi kohustust, vaid piirdub neile ainult võimaluse andmisega ega takista neil sugugi täitmast kohustusi, mille nad võivad olla võtnud sellise rahvusvahelise lepinguga nagu GATS.

18 Nimelt, kuna kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõikes 2 on seoses kolmandate riikidega igale liikmesriigile jäetud vabadus valida, kas kohaldada vastastikkuse tingimust, võimaldab see liikmesriikidel, sedavõrd kui kolmandate riikidega sõlmitud kokkulepped kõnealust hindamisruumi piiravad, kohandada neile vastavalt oma õigusakte.

19 Neil asjaoludel ei eelda kohustus tõlgendada ühenduse teisest õigust niivõrd, kui see on võimalik, kooskõlas ühenduse poolt sõlmitud rahvusvaheliste lepingutega seda, et kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõikes 2 toodud väljendit „kolmandad riigid” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab vaid kolmandaid riike, kes ei või tugineda GATS-i artikli II lõikes 1 sätestatud enamsoodustusrežiimile.

20 Siiski ei sea kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõige 2 kahtluse alla ka liikmesriikide pädevust ja vastutust oma kohustuste täitmisel, mis tulenevad sellistest rahvusvahelistest lepingutest nagu GATS.

21 Kõiki eelnevaid põhjendusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles toodud väljend „kolmandad riigid” hõlmab kõiki kolmandaid riike ning see säte ei piira liikmesriikide pädevust ja vastutust oma kohustuste täitmisel, mis tulenevad sellistest rahvusvahelistest lepingutest nagu GATS.

## **Kohtukulud**

22 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 2 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles toodud väljend „kolmandad riigid” hõlmab kõiki kolmandaid riike ning see säte ei piira liikmesriikide pädevust ja vastutust oma kohustuste täitmisel, mis tulenevad sellistest rahvusvahelistest lepingutest nagu teenustekaubanduse üldleping.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.