

Lieta C-335/05

Žení Letového Provozu R, s. p.

pret

Bundesamt für Finanzen

(Finanzgericht Köln l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Tr?spadsmi? PVN direkt?va – 2. panta 2. punkts – GATS – Visliel?k? labv?l?bas rež?ma atruna – Atvasin?to Kopienu ties?bu interpret?cija, ?emot v?r? Kopienas nosl?gtos starptautiskos nol?gumus

?ener?ladvok?ta Paolo Mengoci [*Paolo Mengozzi*] secin?jumi, sniegti 2007. gada 15. febru?r?

Tiesas (pirm? pal?ta) 2007. gada 7. j?nija spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a atmaks?šana nodok?a maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti Kopienas teritorij?

(Padomes Direkt?vas 86/560 2. panta 2. punkts)

2. panta 2. punkts Tr?spadsmi? direkt?v? par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanas k?rt?ba nodok?iem pak?autaj?m person?m, kas nav re?istr?tas Kopienas teritorij?, saska?? ar kuru dal?bvalstis nodok?a atmaks?šanu var pak?rtot l?dzv?rt?gu priekšroc?bu pieš?iršanai trešaj?s valst?s apgroz?juma nodok?a jom?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “treš?s valstis” ietver visas treš?s valstis un ka š? ties?bu norma neietekm? ne dal?bvalstu sp?ju iev?rot no t?diem starptautiskiem nol?gumiem k? Visp?r?jais nol?gums par pakalpojumu tirdzniec?bu izrietošos pien?kumus, ne ar? ar tiem saist?to atbild?bu.

Tr?spadsmi?s direkt?vas 2. panta 2. punkt?, t?pat k? citos š?s direkt?vas noteikumos, ir skaidri izdar?ta atsauce uz vis?m treš?m valst?m bez iz??mumiem.

Turkl?t šis noteikums dod ties?bas katrai dal?bvalstij br?vi izv?rt?t sal?dzin?jum? ar katru trešo valsti, vai ir j?izvirza nosac?jums par savstarp?ju nodok?a atmaks?šanu, un tikt?l, cikt?l šo r?c?bas br?v?bu neierobežo ar atseviš??m treš?m valst?m nosl?gtie nol?gumi, ?auj dal?bvalst?m saska?ot savus valsts ties?bu aktus ar šiem nol?gumiem. Š?dos apst?k?os pras?ba atvasin?t?s Kopienu ties?bu normas interpret?t p?c iesp?jas saska?? ar Kopienas nosl?gtajiem starptautiskajiem nol?gumiem neliel šaj? noteikum? min?to j?dzienu “treš?s valstis” interpret?t k? t?du, kas ietver tikai t?das treš?s valstis, kas nevar atsaukties uz Visp?r?j? nol?guma par pakalpojumu tirdzniec?bu II panta 1. punkt? paredz?to visliel?k?s labv?l?bas rež?ma atrunu.

(sal. ar 15. un 18. 21. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 7. jūnijā (*)

Trīs spadsmit PVN direktīva – 2. panta 2. punkts – GATS – Vislielākā labvēlības režīma atruņa – Atvasināto Kopienu tiesību interpretācija, ņemot vērā Kopienas noslēgtos starptautiskos nolīgumus

Lieta C-335/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2005. gada 24. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 15. septembrī, tiesvedībā

Čízení Letového Provozu s. r. o.

pret

Bundesamt für Finanzen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānns [*P. Jann*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*] (referents), A. Ticano [*A. Tizzano*], M. Ilešičs [*M. Ilešić*] un E. Levits,

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Kipras valdības vārdā – E. Simeonidu [*E. Simeonidou*], pārstāve,
 - Polijas valdības vārdā – J. Pietrass [*J. Pietras*], pārstāvis,
 - Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 15. februārī, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecībā uz 2. panta 2. punkta interpretāciju Padomes 1986. gada 17. novembra Tieslietu Tiespārkārtības direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā – “Tieslietu Tiespārka direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvstarp *Ízení Letového Provozu* R, s. p. (turpmāk tekstā – “LP”), kas ir atbilstoši ehiņas tiesību dibināta sabiedrība, un *Bundesamt für Finanzen* (Federālo finanšu birojs), kas Vācijā ir kompetentā iestāde pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasāšanas jomā, par LP Vācijā samaksātā PVN atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskie nolīgumi

3 Ar savu 1994. gada 22. decembra Lēmumu 94/800/EK par daudzpusējo sarunu Urugvajas kārtā (no 1986. gada līdz 1994. gadam) pāņkto nolīgumu slēgšanu Eiropas Kopienas vārdā jautājamos, kas ir tās kompetencē (OV L 336, 1. lpp.), Eiropas Savienības Padome apstiprināja Nolīgumu par Pasaules Tirdzniecības organizācijas izveidošanu, kā arī šā nolīguma 1., 2. un 3. pielikuma minētos nolīgumus, tostarp Vispārējo nolīgumu par pakalpojumu tirdzniecību (turpmāk tekstā – “GATS”).

4 GATS II panta 1. punktā ir paredzēts:

“Attiecībā uz jebkuru šajā Līgumā ietvertu pasākumu katra Dalībvalsts nekavējoties un bez nosacījumiem piešķir attiecībā uz jebkuras citas Dalībvalsts pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem statusu, kas ir ne mazāk labvēlīgs kā tas, ko tā piešķir jebkuras citas valsts līdzīgām pakalpojumiem un pakalpojumu piegādātājiem.”

Kopienas tiesiskais regulējums

5 Tieslietu Tiespārka direktīvas otrais apsvērums ir formulēts šādi:

“Tā kā ir jānodrošina harmoniska tirdzniecības attiecību attīstība starp Kopienas un trešajām valstīm, kas balstās uz Direktīvas 79/1072/EEK noteikumiem, ņemot vērā dažādās situācijās trešajās valstīs”.

6 Tieslietu Tiespārka direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakārtajai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, atmaksā [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustomu pašumu, ko tā šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakārtas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

3. Dalībvalstis var pieprasīt nodokļu pārstāvja norīkošanu.”

Valsts tiesiskais regulējums

7 1999. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. lpp.*; turpmāk tekstā – “*UStG*”) 18. panta 9. punkta sestajā teikumā ir paredzēts:

“Ja uzņēmums nav reģistrēts Kopienas teritorijā, tam priekšnodoklis tiek atmaksāts tikai tad, ja valstī, kurā uzņēmums ir reģistrēts, netiek iekasēts apgrozījuma nodoklis vai līdzvērtīgs nodoklis, vai gadījumā, ja šāds nodoklis tiek iekasēts, tas tiek atmaksāts uzņēmumiem, kas ir reģistrēti [Vācijas] teritorijā.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8 *LP* ir Vācijas Republikā reģistrēts uzņēmums, kas sniedz pakalpojumus aviācijas drošības jomā. Kaut gan darbība tika īstenota tikai Vācijas Republikas teritorijā, pakalpojumus izmantoja ne tikai Vācijas, bet arī Vācijas pilsoņi. Turklāt pilotu mācības tas piedāvāja Vācijas Republikā. Šajosursos tas tomēr ietvēra mācības, izmantojot lidojumu simulatorus, un citas mācības, kas tika sniegtas Vācijā. Tā kā Vācijā par šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN, *LP* lūdz atmaksāt 2002. gadā samaksāto nodokli.

9 *Bundesamt für Finanzen* noraidīja šo lūgumu, pamatojot ar to, ka šajā gadījumā nav izpildīti *UStG* 18. panta 9. punkta sestā teikuma piemērošanas nosacījumi, precīzāk, savstarpējās nodokļa atmaksāšanas prasība.

10 Tā kā par šo lūgumu iesniegtā sūdzība arī tika noraidīta, *LP* iesniedza prasību *Finanzgericht Köln* [Vācijas Finanšu tiesā].

11 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgajā laikā posmā Vācijas Republika iekasēja apgrozījuma nodokli, bet neparedzēja ne samaksāt priekšnodokļa atskaitīšanu, ne šā nodokļa atmaksu ārvalstu uzņēmumiem. Tādēļ šī tiesa jautā, vai prasītājs pamata lietā bija jāatbrīvo no minētā nodokļa nomaksas, ņemot vērā *GATS* II panta 1. punktu. Šajā sakarā tika apgalvots, ka *GATS* ir starptautisko tiesību konvencija, kas rada tiesības un pienākumus tikai tās līgumslēdzēju pusēm. *GATS* noteiktā pienākuma neizpildes gadījumā ir piemērojams tikai Pasaules Tirdzniecības organizācijas ietvaros noslēgtais nolīgums par strīdu izšķiršanas procedūru.

12 Tomēr atbilstoši EKL 300. panta 7. punktam tās nolīgums kā *GATS* ir saistošs gan Kopienas iestādēm, gan dalībvalstīm un veido neatņemamu Kopienas tiesiskās kārtības daļu. Tādēļ atvasinātās Kopienas tiesības ir interpretējamas, ņemot vērā šo nolīgumu un tostarp tā II panta 1. punktā ietverto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

13 Uzskatot, ka strīda pamata lietā izšķiršana ir atkarīga no *UStG* saderības ar trīsdesmitās direktīvas 2. panta 2. punktu, un pastāvot šaubām par šīs tiesību normas precīzu interpretāciju, kas ir jāsniedz, ņemot vērā *GATS*, *Finanzgericht Köln* nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Trīsdesmitās direktīvas [...] 2. panta 2. punkts ir jāinterpretē šauri tādējādi, ka atbilstoši šim pantam dalībvalstīm piešķirtā iespēja atmaksāt PVN ar nosacījumu, ka trešā valsts ir piešķirusi līdzīgā priekšrocības attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, neattiecas uz valsti, kas kā [...] [*GATS*] – (*BGBl. 1994 II, 1473. lpp.*, [...]) līgumslēdzēja puses var atsaukties uz šajā nolīgumā paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu (*GATS* II panta 1. punkts)?”

Par prejudiciālo jautājumu

14 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai trīsdesmitās direktīvas 2. panta 2.

punkts it interpretējams tādējādi, ka tajā minētais jādziens "trešās valstis" ietver tās trešās valstis, kas var atsaukties uz GATS II panta 1. punktu paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

15 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts, kā to secinājumu 59. punkts norāda, enerģētiskajiem pakalpojumiem, tātad kā citos šīs direktīvas noteikumos ir skaidri izdarīta atsauce uz visām trešām valstīm bez izņēmumiem.

16 Attiecībā uz ietekmi, ko tās starptautisks nolīgums kā GATS, kura līgumslēdzēja puse ir Kopiena, varētu atstāt uz atvasināto tiesību normu interpretāciju, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Kopienas noslēgto starptautisko nolīgumu pārākums pār atvasināto Kopienas tiesību normām liek šīs normas interpretēt pēc iespējas saskaņā ar šiem nolīgumiem (1996. gada 10. septembra spriedums lietā C-61/94 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-3989. lpp., 52. punkts; 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-286/02 *Bellio F.lli*, *Recueil*, I-3465. lpp., 33. punkts; 2006. gada 12. janvāra spriedums lietā C-311/04 *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, Krājums, I-609. lpp., 25. punkts, kā arī 2007. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-447/05 un C-448/05 *Thomson un Vestel France*, Krājums, I-2049. lpp., 30. punkts).

17 Šajā lietā tomēr pietiek konstatēt, ka trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts tiktāl, ciktāl tajā ir noteikts, ka dalībvalstis minētā panta 1. punktā noteikto atmaksu var veikt ar nosacījumu, ka trešās valstīs ir piešķirtas līdzīgas priekšrocības, neuzliek dalībvalstīm pienākumu, bet tikai sniedz tām šādu iespēju, un nekādi netraucē izpildīt pienākumus, ko tās ir uzņēmušās atbilstoši tām starptautiskam nolīgumam kā GATS.

18 Tā kā trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts dod tiesības katrai dalībvalstij brīvi izvērtēt, aplūkojot katru trešo valsti, vai ir jāizvirza nosacījums par savstarpēju nodokļa atmaksu, tas ļauj, ciktāl šo rīcības brīvību neierobežo ar atsevišķām trešām valstīm noslēgtie nolīgumi, dalībvalstīm saskaņot savus valsts tiesību aktus ar šiem nolīgumiem.

19 Šādos apstākļos prasība atvasinātās Kopienas tiesību normas interpretēt pēc iespējas saskaņā ar Kopienas noslēgtajiem starptautiskajiem nolīgumiem neliek trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punktā minēto jādzienu "trešās valstis" interpretēt kā tādus, kas ietver tikai tās trešās valstis, kas nevar atsaukties uz GATS II panta 1. punktu paredzēto vislielākās labvēlības režīma atrunu.

20 Tomēr trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts arī neietekmē ne dalībvalstu spēju ievērot no tādām starptautiskiem nolīgumiem kā GATS izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

21 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild – trīspadsmitās direktīvas 2. panta 2. punkts ir interpretējams tādējādi, ka tajā minētais jādziens "trešās valstis" ietver visas trešās valstis un ka šīs tiesību norma neietekmē ne dalībvalstu spēju ievērot no tādām starptautiskiem nolīgumiem kā GATS izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

Par tiesāšanas izdevumiem

22 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

2. panta 2. punkts Padomes 1986. gada 17. novembra Trīsdesmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakārtajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, ir interpretējams tādi, ka tajā minētais jēdziens “trešās valstis” ietver visas trešās valstis un ka šī tiesību norma neietekmē ne dalībvalstu spēju ievrot no tādiem starptautiskiem nolīgumiem kā Vispārējais nolīgums par pakalpojumu tirdzniecību izrietošos pienākumus, ne arī ar tiem saistīto atbildību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.