

Byla C-1/08

Athesia Druck Srl

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze

ir

Agenzia delle Entrate

(Corte suprema di cassazione prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 9 straipsnio 2 dalies e punktas – 9 straipsnio 3 dalies b punktas – Tryliktoji PVM direktyva – 2 straipsnis – Paslaugos teikimo vieta – Reklamos paslaugos – PVM gražinimas – Atstovas mokesčių klausimais“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vietos nustatymas*

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir 3 dalies b punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Mokesčio grąžinimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteigų Bendrijos teritorijoje*

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punktas ir Tarybos direktyvos 86/560 2 straipsnis)

1. Reklamos paslaugų teikimo atveju, kai paslaugos gavėjas yra ?sisteigųs ne Europos Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybių narių ?statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas, iš dalies pakeistos Dešimtąja direktyva 84/386, 9 straipsnio 2 dalies e punkt? iš esmės nustatoma pagal gavėjo buveinės viet?. Tačiau valstybųs narųs gali pasinaudoti iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta teise ir, nukrypstant nuo min?to principo, nustatyti, kad aptariamoms paslaugoms suteikimo vieta yra atitinkamos valstybųs narųs teritorijoje. Jei pasinaudojama šia teise, reklamos paslauga, kuri? suteikia Europos Bendrijoje ?sisteigųs teikėjas trečiojoje valstybėje ?sisteigusiam galutiniam ar tarpiniam klientui, laikoma suteikta Europos Bendrijoje su sąlyga, kad pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkt? iš tikrųjį paslauga panaudojama ar ja pasinaudojama atitinkamos valstybųs narųs teritorijoje. Taip yra reklamos paslaugų teikimo atveju, kai teikiamas reklaminiai pranešimai platinami iš atitinkamos valstybųs narųs.

Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkt? negalima apmokestinti reklamos paslaugų, kurias teikia ne Europos Bendrijos teritorijoje ?sisteigųs paslaugos teikėjas savo klientams, net jeigu šis paslaugų teikėjas veikia kaip ankstesnųs paslaugos tarpinis gavėjas, nes tokiai paslaugai netaikomas šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir, bendrai kalbant, šios direktyvos visas 9 straipsnis, ? kurias aiškiai nukreipia šios direktyvos 9 straipsnio 3

dalies b punktas.

Atstovo mokesčių klausimais paskyrimas savaime neturi tokos atstovaujamojo asmens gauti ar suteikti paslaugų apmokestinimui, nes vienintelis atstovavimo sistemos tikslas – leisti mokesčių administratoriui turėti nacionalinę tarpininką, kai apmokestinamasis asmuo sistemą užsienyje.

(žr. 27–29, 33–34 ir 38 punktus bei rezoliucinę dalį)

2. Aplinkybė, kad paslaugų teikimas pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas, su pakeitimais, 9 straipsnio 3 dalies b punktas yra apmokestinamas nepanaikina apmokestinamojo asmens teisės susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, jei jis atitinka Tryliktosios direktyvos 86/560 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra sistemos Bendrijos teritorijoje, 2 straipsnyje nustatytas sąlygas.

(žr. 37–38 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. vasario 19 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 9 straipsnio 2 dalies e punktas – 9 straipsnio 3 dalies b punktas – Tryliktoji PVM direktyva – 2 straipsnis – Paslaugos teikimo vieta – Reklamos paslaugos – PVM gražinimas – Atstovas mokesčių klausimais“

Byloje C-1/08

d.1 *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2007 m. rugsėjo 20 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Athesia Druck Srl

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, P. Lindh, J. Klučka ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalin? advokat? E. Sharpston,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2008 m. lapkri?io 19 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Athesia Druck Srl*, atstovaujamos advokat? B. Migliucci, ir T. Kofler,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos R. Adam, padedamo *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1984 m. liepos 31 d. Dešimt?ja Tarybos direktyva 84/386/EEB (OL L 208, p. 58; specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 121, toliau – Šeštoji direktyva), 9 straipsnio 2 dalies e punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Athesia Druck Srl* (toliau – *Athesia Druck*) ir *Ministero dell'Economia e delle Finanze* bei *Agenzia delle Entrate* d?l priminimo sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM) už 1993 ir 1994 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos septinta konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra suk?l?s tarp valstybi? nari? konflikt? d?l jurisdikcijos, ypa? ryšium su <...> paslaug? teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, tur?t? b?ti iš principo apibr?žiama kaip vieta, kur yra teikian?io paslaugas asmens pagrindin? verslo vieta, vis d?lto toji vieta tur?t? b?ti apibr?žiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypa? tam tikr? apmokestinam?j? asmen? vienas kitam teikiam? paslaug? atveju, kai paslaug? kaina ?traukiama ? preki? kain?.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dal? kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens s?skaita dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis pats gavo ir suteik? tas paslaugas.

5 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį būstinę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės būstinės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytą paslaugą, teikiamą klientams, steigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį būstinę, kuri teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– reklamos paslaugos,

<...>

3. Kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškreipimo, valstybės narės gali 2 dalies e punkte nurodytą paslaugų teikimo <...> atžvilgiu laikyti:

a) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esanti šalies teritorijoje, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta už Bendrijos ribų, paslaugų teikimo vieta yra už Bendrijos ribų;

b) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esanti už Bendrijos ribų, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta šalies teritorijoje, paslaugų teikimo vieta yra šalies teritorijoje.“ (Pataisytas vertimas)

6 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjai Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129, toliau – Tryliktoji direktyva) 2 straipsnyje numatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra steigėjai Bendrijos teritorijoje, grąžina visą (PVM), į sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas <...>, jei tos prekės naudojamos <...> teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas (PVM) sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

3. Valstybės narės turi teisę reikalauti skirti atstovų mokesčių klausimais.“

Nacionalinės teisės aktai

7 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo (GURI nuolatinis priedas, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d.)

pagrindinis bylos faktinis aplinkybės taikytina redakcija (toliau – Dekretas dėl PVM) ? Italijos teisės perkėlimas minėtas Šeštosios direktyvos nuostatas.

8 Dekreto dėl PVM 7 straipsnyje nustatyta:

„<...>

Paslaugos laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai jas teikia asmenys, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra valstybės teritorijoje, arba asmenys rezidentai, kurie neturi gyvenamosios vietos ar buveinės užsienyje, bei kai jas teikia užsienyje gyvenamųjų vietų ar buveinų turinčių ar ten reziduojančių asmenų nuolatine buveine Italijoje. Šio straipsnio tikslais buveinė fizinių asmenų atveju suprantama ne kaip registruota buveinė, o kaip rezidavimo, reali verslo vieta.“

Nukrypstant nuo minėtos pastraipos:

<...>

d) <...> reklamos paslaugos, <...> kaip ir tarpininkavimo, susijusios su minėtomis paslaugomis ir pareiga jų neteikti, laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai jas teikia asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra valstybės teritorijoje, arba asmenims rezidentams, kurie neturi gyvenamosios vietos ar buveinės užsienyje, bei kai jos teikiamos užsienyje gyvenamųjų vietų ar buveinų turinčių ar ten reziduojančių asmenų nuolatinei buveinei Italijoje, išskyrus, jei jos naudojamos ne Europos ekonominės bendrijos teritorijoje;

e) ankstesniame punkte minėtos paslaugos, suteiktos asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra kitą Europos ekonominės bendrijos valstybę narį teritorijoje, laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai paslaugos gavėjas neapmokestinamas valstybėje, kurioje yra jo gyvenamoji vieta ar buveinė;

f) e punkte nurodytos paslaugos suteiktos asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra kitą Europos ekonominės bendrijos valstybę narį teritorijoje, <...> laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, jei jos ten panaudojamos; pastarosios paslaugos, jei jas suteikia asmenys, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra Italijoje, asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra ne Europos ekonominės bendrijos teritorijoje, laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, jei jos panaudojamos Italijoje ar kitoje Bendrijos valstybėje narėje“.

9 Pagal Dekreto dėl PVM 17 straipsnį:

„Asmenys, tiekiantys apmokestinamąsias prekes ir teikiantys apmokestinamąsias paslaugas, yra apmokestinami ir turi sumokėti mokestį ? valstybės biudžetui <...>.

Italijoje neįsisteigusi ar joje nuolatine buveine neturinti asmenų ar tokiems asmenims vykdomi sandorai valstybės teritorijoje atžvilgiu iš šio dekreto taikymo kylančias pareigas gali vykdyti ir teisėmis pasinaudoti pagal ?prastą tvarką valstybės teritorijoje <...> ?sisteigęs atstovas, kuris su atstovaujamoju solidariai atsako už iš šio dekreto kylančias pareigas. <...>

Nesant pagal ankstesnįjį pastraipą paskirto atstovo, pareigas, susijusias su <...> užsienyje įsisteigusi asmenų paslaugų teikimu valstybės teritorijoje, taip pat pareigas, susijusias su 3 straipsnio 2 dalyje numatytu užsienyje įsisteigusi asmenų paslaugų teikimu, asmenims, įsisteigusiems valstybėje, turi vykdyti teikėjas ar pirkėjas, kuris <...> naudoja paslaugas savo versle, meno ar profesinėje veikloje <...>

Antrosios ir trečiosios pastraipų nuostatos netaikomos sandoriams, sudarytiems užsienyje reziduojančių asmenų nuolatiniams buveiniams Italijoje ar šių nuolatinių buveinių.“

10 Dekreto dėl PVM 38 straipsnis iš esmės pakartoja Tryliktosios direktyvos nuostatas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 Per 1993 m. ir 1994 m. pagal Austrijos teisę steigta bendrovė *Athesia Advertising GmbH* (toliau – *Athesia Advertising*), steigta Insbrike (Austrija) ir eksploatavusi reklamos agentūrą, savo vardu ir Austrijos bei Vokietijos klientų naudai vykdydama veiklą iš Austrijos ir neturėdama nuolatinių buveinių Italijoje iš Italijos masinės informacijos priemonių nusipirko reklaminės vietos (laikraščiai, žurnalai, radijas ir televizija). Tačiau *Athesia Advertising* turėjo dukterinę įmonę Italijoje – *Athesia Druck*, Bresanone (Italija), kuri pati pagal Dekreto dėl PVM 17 straipsnį paskyrę atstovę mokesčių klausimais.

12 Už pagrindinėje byloje nagrinėjamas reklamos paslaugas buvo išrašytos sėskaitos faktūros su nurodytu PVM. Sėskaitos faktūros buvo išrašytos tiek bendrovės *Athesia Advertising*, tiek bendrovės *Athesia Druck*, kuri vėliau prireikus teikė paslaugas savo klientams, vardu. Kadangi PVM buvo sumokėtas Italijoje, *Athesia Druck* pagal Tryliktoją direktyvą pateikė prašymą jį gražinti Italijos mokesčių institucijoms.

13 1999 m. Bolcano PVM tarnyba (*Ufficio IVA di Bolzano*) pranešė *Athesia Druck* apie PVM perskaityvimą pagal šios bendrovės, kaip *Athesia Advertising* atstovės mokesčių klausimais, pateiktas 1993 m. ir 1994 m. deklaracijas dėl, kaip išplaukia iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo, sėskaitę faktūrų neišrašymo už reklamos paslaugas, suteiktas *Athesia Advertising* Austrijos ir Vokietijos klientams. Taigi netiesiogiai kilo klausimas, kur yra šių paslaugų suteikimo vieta.

14 Kartu su priminiu sumokėti PVM buvo paskirta bauda.

15 *Athesia Druck* apskundė aptariamą priminį *Commissione tributaria di primo grado di Bolzano* (Bolcano pirmosios pakopos mokesčių ginčų komisija), kuri 2000 m. balandžio 11 d. ir spalio 11 d. Sprendimais atmetė šios bendrovės skundus, kiek jie buvo susiję su PVM, bet juos patenkino tiek, kiek buvo susiję su bauda, todėl *Athesia Druck* nuo jos buvo atleista.

16 Apeliaciniame procese *Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano* (Bolcano antrosios pakopos mokesčių ginčų komisija) 2004 m. gruodžio 17 d. Sprendimu atmetė tiek *Athesia Druck* skundus dėl PVM, kurį dar turėjo sumokėti, tiek *Ufficio IVA di Bolzano* priešpriešinius apeliacinius skundus.

17 *Athesia Druck* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Corte suprema di cassazione* (Aukščiausias kasacinis teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Kur PVM tikslais ir <...> Šeštosios direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto prasme turi būti laikoma reklamos paslauga?, teikiam? Bendrijos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sisteigusio asmens gav?jui, ?sisteigusiam ne Bendrijos teritorijoje, ta?iau atstovaujama atstovo mokes?i? klausimais valstyb?je nar?je, suteikimo vieta? Konkre?iai kalbant, ar tai yra reklamos gav?jo ?sisteigimo vieta, bendrov?s, atstovaujan?ios mokes?i? klausimais ne Bendrijos bendrovei Italijoje, buvein?s vieta, ne Bendrijos bendrov?s, uzsakan?ios reklamos paslaugas, buvein?s vieta ar ne Bendrijos bendrov?s klient? ?sisteigimo vieta?“

D?I prejudicinio klausimo

19 Iš esm?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, kaip nustatyti reklamos paslaugos suteikimo viet? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio prasme tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai paslaugos teik?jas ?sisteig?s valstyb?je nar?je, o klientas, ?sisteig?s tre?iojoje valstyb?je, turi toje valstyb?je nar?je atstov? mokes?i? klausimais ir yra galutinis klientas, t. y. reklamuotojas bei tarpinis klientas, kuris pats teikia paslaugas savo klientams, t. y. reklamuotojams.

Pirmin?s pastabos

20 Primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaug? teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisykl?s. Šios nuostatos 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisykl?, o 2 dalyje išvardyti keli special?s priskyrimo atvejai. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, d?I kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas; 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C?327/94, Rink. p. I?4595, 20 punktas ir 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C?291/07, Rink. p. I?0000, 24 punktas).

21 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte numatytos reklamos paslaugos patenka ? speciali? priskyrim? taikymo srit?.

D?I reklamos paslaug? suteikimo vietos nustatymo pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt?

22 Iš pa?ios Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto antros ?traukos turinio išplaukia, kad reklamos paslaug?, teikiam? klientams, ?sisteigusiems už Bendrijos rib?, arba apmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pa?ioje šalyje kaip paslaug? teik?jas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? buvein?, ? kuri? teikiamos paslaugos, arba, jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena.

23 Pagal Teisingumo Teismo praktik? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto antra ?trauka turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma ne tik reklamos paslaugoms, suteiktoms tiesiogiai paslaug? teik?jo, už kurias jis išrašo s?skaitas fakt?ras apmokestinamajam reklamuotojui, bet ir paslaugoms, suteiktoms netiesiogiai reklamuotojui, už kurias s?skaitos fakt?ros išrašomos tre?iajam asmeniui, kuris savo ruožtu s?skaitas fakt?ras išrašo reklamuotojui (2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C?108/00, Rink. p. I?2361, 22 punktas ir 2003 m. birželio 5 d. Sprendimo *Design Concept*, C?438/01, Rink. p. I?5617, 17 punktas).

24 Iš to išplaukia, kad netiesioginis paslaug? pob?dis, atsirandantis d?I to, kad jas suteik? ir s?skaitas fakt?ras išraš? pirmasis teik?jas ?monei, kuri pati tur?jo suteikti reklamos paslaugas, prieš tai, kai pastaroji ?mon? išraš? s?skaitas fakt?ras reklamuotojui, nekliaudo taikyti Šeštosios

direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto (min?to sprendimo *Design Concept* 18 punktas).

25 Teisingumo Teismas aiškiai nurod?, kad pagal 9 straipsnio 1 ir 2 dalis paslaug? suteikimo vieta priklauso tik nuo to, kur ?sisteig? atitinkamai paslaug? teik?jas ir klientas; šis straipsnis nereikalauja atsižvelgti ? v?lesnius nei pirmasis paslaug? teikimas sandorius (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Design Concept* 26 punkt?).

26 Netiesioginio paslaug? teikimo atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuris apima pirm?j? paslaug? teik?j?, tarpin? klient? ir reklamuotoj?, gaunant? tarpinio kliento paslaugas, reikalaujama atskirai išnagrin?ti pirmojo teik?jo paslaug? tarpiniam klientui sandorius, siekiant nustatyti ši? sandori? apmokestinimo viet? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Design Concept* 28 punkt?).

27 Tod?l reikia nuspr?sti, kad reklamos paslaug? teikimo atveju, kai klientas yra ?sisteig?s ne Bendrijos teritorijoje, paslaug? teikimo vieta iš esm?s pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt? nustatoma pagal šio kliento buvein?s viet?, neatsižvelgiant ? tai, kad šis klientas neb?tinai yra paskutinis, gaunantis paslaugas.

D?l reklamos paslaug? suteikimo vietos nustatymo pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkt?

28 Nukrypstant nuo šio sprendimo ankstesniame punkte nustatytos taisykl?, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktas leidžia, siekiant išvengti paslaug?, numatyt? šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, neapmokestinimo, nustatyti, kad pagal š? straipsn?, kai iš tikr?j? paslaugos, kuri? suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas b?t? laikoma esan?ia už Bendrijos rib?, panaudojamos ar jomis pasinaudojama šalies teritorijoje, paslaug? teikimo vieta yra tos šalies teritorijoje.

29 Reikia pabr?žti, kad šalis, kurios teritorijoje iš tikr?j? paslaugos panaudojamos ar jomis pasinaudojama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkt?, reklamos paslaug? teikimo atveju yra šalis, iš kurios skleidžiamas reklaminis pranešimas.

30 Iš ties?, neatsižvelgiant ? aplinkyb?, kad šios paslaugos gav?jai gali b?ti pasklid? po vis? pasaul?, aišku, kad Italijos masin?s informacijos priemon?s pirmiausia veikia Italijoje.

31 Tod?l tikrasis reklaminio pranešimo panaudojimas ar pasinaudojimas juo tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, turi b?ti laikomas ?vykusi? Italijoje.

32 Iš to išplaukia, kad ?gyvendinant šioje nuostatoje numatyt? teis? tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 ir 3 dalis tur?s teis? teik?jo tarpiniam ar galutiniam klientui suteiktas reklamos paslaugas laikyti atliktomis valstyb?s teritorijoje ir apmokestinamomis kaip tokias, bet jos negal?s laikyti apmokestinamomis paslaug?, kurias savo klientams suteikia tarpinis klientas, ?sisteig?s ne Bendrijos teritorijoje.

33 Paslaugoms, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus suteiktoms ne Bendrijos teritorijoje (pagrindin?s verslo vietos tre?ioje valstyb?je tur?jimas ir nuolatin?s buvein?s valstyb?je nar?je netur?jimas) ir nenumatytoms šio straipsnio 2 dalies e punkte, negali b?ti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta nukrypti leidžianti nuostata.

D?l atstovo mokes?i? klausimais s?vokos ?takos reklamos paslaug? suteikimo vietai nustatyti

34 Reikia pabr?žti, kad atstovo mokes?i? klausimais paskyrimas, kaip nurodyta Tryliktosios

direktyvos 2 straipsnio 3 dalyje ir Dekreto dėl PVM 17 straipsnyje, savaime neturi tokos atstovaujamojo asmens gauti ar suteikti paslaugų apmokestinimui, nes vienintelis atstovavimo sistemos tikslas leisti mokėti? administratoriui turėti nacionalinį tarpininką, kai apmokestinamasis asmuo sieigia užsienyje.

35 Tačiau taip nėra, kai atstovas mokėti? klausimais vaidina ekonominį vaidmenį teikiant aptariamas paslaugas ir tik dėl jo vaidmens, o ne dėl jo, kaip atstovo mokėti? klausimais statuso, jo sudaryti sandoriai yra apmokestinami.

36 Todėl iš bylos medžiagos ir iš Italijos vyriausybės pareiškimų per posėdį išplaukia, kad *Athesia Druck* pagrindinėje byloje nevaidina ekonominio vaidmens teikiant aptariamas paslaugas ir todėl negali būti laikoma tarpininke Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies prasme.

Dėl reklamos paslaugų suteikimo vietos nustatymo tokos teisei susigrąžinti PVM

37 Svarbu pabrėžti, kad paslaugų teikimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pobūdis neklaido apmokestinamojo asmens teisei susigrąžinti PVM, jei jis atitinka Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas.

38 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

- reklamos paslaugų teikimo atveju, kai klientas yra sieigia ne Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta iš esmės pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą nustatoma pagal šio kliento buveinės vietą. Tačiau valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta teise ir, nukrypstant nuo minėto principo, nustatyti aptariamąsias paslaugas suteikimo vietą atitinkamos valstybės narės teritorijoje,
- kai pasinaudojama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta teise, reklamos paslauga, kurią suteikia Bendrijoje sieigia teikėjas trečiojoje valstybėje sieigusiam galutiniam ar tarpiniam klientui, laikoma suteikta Bendrijoje su sąlyga, kad ji panaudojama ar ją pasinaudojama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą atitinkamos valstybės narės teritorijoje; taip yra reklamos paslaugų teikimo atveju, kai teikiamas reklaminis pranešimas platinamas iš atitinkamos valstybės narės,
- Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktas negali numatyti reklamos paslaugų, kurias teikia ne Bendrijos teritorijoje sieigia paslaugos teikėjas savo klientams, apmokestinimo, net jei šios paslaugų teikėjas veikia kaip ankstesnė paslaugų tarpinis klientas, nes tokioms paslaugoms teikti netaikomas šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir, bendrai kalbant, šios direktyvos visos 9 straipsnis, kurio nuostatos aiškiai nurodo šios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą,
- paslaugų teikimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pobūdis neklaido apmokestinamojo asmens teisei susigrąžinti PVM, jei jis atitinka Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas, ir
- atstovo mokėti? klausimais paskyrimas savaime neturi tokos apmokestinant atstovaujamojo asmens gautas ar suteiktas paslaugas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Reklamos paslaugų teikimo atveju, kai klientas yra ?sisteig?s ne Europos Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta iš esm?s pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statymų derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1984 m. liepos 31 d. Dešimt?ja Tarybos direktyva 84/386/EEB, 9 straipsnio 2 dalies e punkto nustatoma pagal kliento buvein?s viet?. Ta?iau valstyb?s nar?s, nukrypstant nuo min?to principo, gali pasinaudoti iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta teise ir nustatyti aptariamoms paslaugoms suteikimo vietą atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje.

Kai pasinaudojama iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta teise, reklamos paslauga, kuri? suteikia Europos bendrijoje ?sisteig?s teik?jas tre?iojoje valstyb?je ?sisteigusiam galutiniam ar tarpiniam klientui, laikoma suteikta Europos bendrijoje su s?lyga, kad ji panaudojama ar ja pasinaudojama pagal iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkto atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje. Taip yra reklamos paslaugų teikimo atveju, kai teikiamas reklaminis pranešimas platinamas iš atitinkamos valstyb?s nar?s.

Iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punktas negali numatyti reklamos paslaugų, kurias teikia ne Europos bendrijos teritorijoje ?sisteig?s paslaugoms teik?jas savo klientams, apmokestinimo, net jei šis paslaugų teik?jas veikia kaip ankstesnį paslaugų tarpinį klientą, nes tokioms paslaugoms teikti netaikomas šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir, bendrai kalbant, šios direktyvos visas 9 straipsnis, kurio nuostatos aiškiai nurodo šios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą.

Paslaugų teikimo iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pob?dis nekliudo apmokestinamojo asmens teisei susigr?žinti PVM, jei jis atitinka 1986 m. lapkri?io 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statymų suderinimo – prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, 2 straipsnyje nustatytas s?lygas.

Atstovo mokes?i? klausimais paskyrimas savaime neturi ?takos apmokestinant atstovaujamojo asmens gautas ar suteiktas paslaugas.

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.