

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2009. gada 19. febru?r? (*)

Sest? PVN direkt?va – 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts – 9. panta 3. punkta b) apakšpunkts –
Tr?spadsmit? PVN direkt?va – 2. pants – Sniegšanas vieta – Rekl?mas pakalpojumi – PVN
atmaks?šana – Nodok?u p?rst?vis

Lieta C?1/08

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di
cassazione* (It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2007. gada 20. septembr? un kas Ties?
re?istr?ts 2008. gada 2. janv?r?, tiesved?b?

Athesia Druck Srl

pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [J.?
N. Cunha Rodrigues], J. Klu?ka [J. Klu?ka], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A.
Arabadjiev] (referents),

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?re L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2008. gada 19. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Athesia Druck Srl* v?rd? – B. Miglu?i [B. Migliucci] un T. Koflers [T. Kofler], *avvocati*,
- It?lijas vald?bas v?rd? – R. Adams [R. Adam], p?rst?vis, kam pal?dz S. Fjorentino [S. Fiorentino], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – A. Aresu [A. Aresu] un M. Afonso [M. Afonso], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez
?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s
direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par aproz?juma

nodokšiem – Kopēja pievienotās vārdbas nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.) ar grozījumiem, kas paredzti Padomes 1984. gada 31. jūlija Desmitajā direktīvā 84/386/EEK (OV L 208, 58. lpp.; turpmāk tekst – “Sestā direktīvā”), 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Athesia Druck Srl* (turpmāk tekst – “*Athesia Druck*”) un *Ministero dell'Economia e delle Finanze un Agenzia delle Entrate* attiecībā uz pievienotās vārdbas nodokļa (turpmāk tekst – “PVN”) pārrēķinu, kas šai sabiedrībai nosūtīts par 1993. un 1994. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas septiņais apsvērumš formulēts šādi:

“[...] tātad katra vietā noteikšana, kur veikti darbi, par kuriem uzliek nodokļus, bijusi saistīta ar konfliktiem par dalībvalstu jurisdikciju, jo katrā attiecībā uz preču piegādi montāžai un pakalpojumu sniegšanu; [...] kaut arī vietu, kur sniedz pakalpojumus, principā vajadzētu noteikt katrā vietā, kurā personai, kurai tos sniedz, ir galvenā darbības vieta, šī vieta jānosaka tās personas valstī, kurai sniedz pakalpojumus, jo katrā attiecībā uz noteiktiem pakalpojumiem, ko citi citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas cenā”.

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 4. punktu, ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet katra cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmējs un sniedzis šos pakalpojumus.

5 Šīs direktīvas 9. pantā ir noteikts:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja [tos sniedz pakalpojumu saņēmējiem], kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur [pakalpojumu saņēmējs] ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[..]

– reklāmas pakalpojumi,

[..]

3. Lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences traucējumiem, dalībvalstis attiecībā uz 2. punkta e) apakšpunkta minēto pakalpojumu sniegšanu [...] var uzskatīt, ka:

a) pakalpojumu sniegšanas vieta, kurai atbilst šim pantam atrastos valsts teritorijā, atrodas

ŗpus Kopienas, ja pakalpojumus lieto un izmanto ŗpus Kopienas;

b) pakalpojumu sniegšanas vieta, kura atbilstŗgi ŗim pantam atrastos ŗpus Kopienas, atrodas valsts teritorijŗ, ja pakalpojumus lieto un izmanto ŗŗs valsts teritorijŗ.

[..]”

6 Padomes 1986. gada 17. novembra Trŗspadsmŗŗs direktŗvas 86/560/EEK par dalŗbvalstu likumu saskaŗoŗšanu attiecŗbŗ uz apgrozŗjuma nodokŗiem – pievienotŗs vŗrtŗbas nodokŗa atmaksŗšanas kŗrtŗba nodokŗiem pakŗautajŗm personŗm, kas nav reŗistrŗtas Kopienas teritorijŗ (OV L 326, 40. lpp.; turpmŗk tekstŗ – “Trŗspadsmŗŗs direktŗva”), 2. pantŗ ir noteikts sekojoŗsais:

“1. Nemazinot 3. un 4. panta nozŗmi, katra dalŗbvalsts, ievŗrojot turpmŗk minŗtos nosacŗjumus, jebkurai nodokŗiem pakŗautai personai, kas nav reŗistrŗta Kopienas teritorijŗ, var atmaksŗt visus [PVN], kas maksŗti par pakalpojumiem[..], ko tai ŗŗs valsts teritorijŗ piegŗdŗjuŗas citas nodokŗiem pakŗautas personas,[..], cikŗl [..] [ŗos] pakalpojumus lieto[..] [ŗŗs direktŗvas] 1. panta b) apakŗpunktŗ minŗto pakalpojumu sniegŗanŗ.

2. Dalŗbvalstis var padarŗt 1. punktŗ minŗto atmaksŗŗanu atkarŗgu no lŗdzvŗrtŗgu priekŗrocŗbu pieŗŗŗŗšanas treŗajŗs valstŗs apgrozŗjuma nodokŗa jomŗ.

3. Dalŗbvalstis var pieprasŗt nodokŗu pŗrstŗvja norŗkoŗanu.”

Valsts tiesiskais regulŗjums

7 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra dekrŗta Nr. 633 par pievienotŗs vŗrtŗbas nodokŗa izveidoŗanu un regulŗjumu (1972. gada 11. novembra GURI Nr. 292 kŗrtŗjais pielikums) redakcijŗ, kas piemŗrojama pamata prŗvas apstŗkŗiem (turpmŗk tekstŗ – “Dekrŗts par PVN”), transponŗ iepriekŗ minŗtŗs Sestŗs direktŗvas normas lŗtŗlijas tiesŗbŗs.

8 Dekrŗta par PVN 7. pantŗ ir noteikts:

“[..]

Pakalpojumu sniegŗanu uzskata par veiktu valsts teritorijŗ, ja tos snieguŗas personas, kuru pastŗvŗgŗ adrese ir minŗtajŗ teritorijŗ, vai personas, kuras tajŗ rezidŗ un savu pastŗvŗgo adresi nav reŗistrŗjuŗas ŗrvalstŗs, kŗ ar pastŗvŗgas iestŗdes lŗtŗlijŗ, kuru ŗpaŗnieki ir personas ar pastŗvŗgo adresi ŗrvalstŗs vai kuras rezidŗ ŗrvalstŗs; [pakalpojumu sniegŗanu] neuzskata par veiktu valsts teritorijŗ, ja tos snieguŗas pastŗvŗgas iestŗdes ŗrvalstŗs, kas pieder personŗm, kuru pastŗvŗgŗ adrese ir lŗtŗlijŗ vai kuras tajŗ rezidŗ. ŗŗ panta mŗŗŗiem attiecŗbŗ uz personŗm, kas nav fiziskas personas, ar pastŗvŗgo adresi saprot vietu, kur atrodas to juridiskais sŗdeklis, un ar rezidŗŗšanas vietu saprot vietu, kur ir to faktiskais sŗdeklis.

Atkŗpjoties no ŗŗ panta iepriekŗjŗ daŗŗ noteiktŗ:

[..]

d) [...] uzskata, ka reklāmas pakalpojumi [...], k? ar? starpniecības pakalpojumi, kas raksturogi iepriekš minētajiem pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas raksturogi pienākumam šāds pakalpojums nesniegt, ir sniegti valsts teritorijā, ja tie sniegti personām, kuru pastāvīgā adrese ir minētajā teritorijā, vai personām, kuras tajā rezidē un nav reģistrējušas savu pastāvīgo adresi ārvalstīs, k? ar? ja tie sniegti pastāvīgā mītnē, kas pieder personām ar pastāvīgo adresi ārvalstīs vai personām, kuras rezidē ārvalstīs, izņemot gadījumus, kad tie tiek lietoti ārpus Eiropas Ekonomikas Kopienas;

e) uzskata, ka iepriekšējais punkts minētie pakalpojumi, kas sniegti personām ar pastāvīgo adresi vai kuras rezidē citās Eiropas Ekonomikas Kopienas dalībvalstīs, ir sniegti valsts teritorijā, ja to saņēmējs nav nodokļa maksātājs valstī, kurā ir tā pastāvīgā adrese vai kurā tas rezidē;

f) uzskata, ka e) [apakš]punkts minētie pakalpojumi [...], kas sniegti personām ar pastāvīgo adresi vai kuras rezidē ārpus Eiropas Ekonomikas Kopienas [...], ir sniegti valsts teritorijā, ja tie tiek lietoti [šajā teritorijā]; uzskata, ka šis p?dējais minētais pakalpojumu sniegšana, ja to veic personas ar pastāvīgo adresi vai kuras rezidē ārpus Eiropas Ekonomikas Kopienas, ir veikta valsts teritorijā, ja [šie pakalpojumi] saņemti Itālijā vai citā Kopienas dalībvalstī."

9 Saskaņā ar Dekrētu par PVN 17. pantu:

"Nodokļa maksātāji ir personas, kas veic preču piegādes un sniedz pakalpojumus, par ko jāmaksā nodoklis; šīs personas nodokli maksā nodokļu iestādēm [...].

Pienākumus un tiesības, kas izriet no šīs dekrēta piemērošanas attiecībā uz valsts teritorijā veiktiem darījumiem, ko veikušas personas, kas nav reģistrētas Itālijā, vai kas veikti šādu personu interesēs un kurām [Itālijā] nav pastāvīgās iestādes, atbilstoši parastajiem nosacījumiem var izpildīt vai izmantot p?rstāvis, kas ir reģistrēts valsts teritorijā [...], kas solidāri ar p?rstāvēto personu ir atbildīgs par to, lai tiktu izpildīti pienākumi, kuri izriet no šīs dekrēta piemērošanas. [...]

Ja atbilstoši iepriekšējai [šīs panta] daļai nav iecelts p?rstāvis, pienākumi, kas saistīti [...] ar pakalpojumiem, ko valsts teritorijā sniegušas personas, kas reģistrētas ārvalstīs, k? ar? pienākumi, kas saistīti ar 3. panta 2. punkts minēto pakalpojumu sniegšanu, ir jāpilda piegādātājiem vai pircējiem, kuri [...] izmanto pakalpojumus saistībā ar uzņēmuma darbību vai radošo vai profesionālo pienākumu veikšanu. [...]

Otrajā un trešajā daļā paredzētās normas nav piemērojamas darījumiem, ko veikuši ārvalstīs rezidējošu personu pastāvīgās iestādes Itālijā vai kas veikti to interesēs."

10 Dekrēta par PVN 38.b pants savukārt būtībā p?rņem Tr?spadsmītās direktīvas normas.

Pamata pr?va un prejudiciālais jautājums

11 1993. un 1994. gadā *Athesia Advertising GmbH* (turpmāk tekstā – "*AthesiaAdvertising*"), saskaņā ar Austrijas tiesību m dibināta sabiedrība, kas reģistrēta Insbrukā [*Innsbruck*] (Austrija) un kuras m?rķis bija reklāmas aģentūras izmantošana, lai savā v?rdā un par labu Austrijas un Vācijas klientiem iegādātos reklāmas laukumus Itālijas plašsaziņas līdzekļos (avīzēs, žurnālos, radio un televīzijā), darbojoties no Austrijas un neizmantojot pastāvīgu iestādi Itālijā. Tomēr *Athesia Advertising* piederēja Itālijas meitas sabiedrība *Athesia Druck*, kas atradās Bresanonā [*Bressanone*] (Itālijā), ko tā norādīja kā savu nodokļu p?rstāvi atbilstoši Dekrēta par PVN 17. pantam.

12 Par pamata prāvā apskatāmajiem reklāmas pakalpojumiem tika izrakstīti r?jini, ieturot PVN. R?jini tika izrakstīti abām sabiedrībām – *Athesia Advertising* un *Athesia Druck*. Tad *Athesia Advertising*

attiecīgā gadījumā sniedza savus pakalpojumus saviem klientiem. Tā kā Itālijā bija samaksāts PVN, *Athesia Druck* lūdza Itālijas nodokļu iestādēm to atmaksāt atbilstoši Trīspspadsmitajai direktīvai.

13 1999. gadā *Ufficio IVA di Bolzano* (Bolzano (Itālija) PVN birojs) paziņoja *Athesia Druck* par maksājumu PVN apmēru atbilstoši šīs sabiedrības paziņojumiem par 1993. un 1994. gadu, tai darbojoties kā *Athesia Advertising* nodokļu pārstāvim, pamatojot, ka tas izriet no lēmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu, ka tā nebija izrakstījusi rēķinus par reklāmas pakalpojumiem, kas sniegti *Athesia Advertising* Austrijas un Vācijas klientiem. Tādējādi netieši radās jautājums par minēto pakalpojumu sniegšanas vietu.

14 Paziņojums par maksājumu PVN apmēru tika papildināts ar naudas sodu.

15 *Athesia Druck* minētos paziņojumus apstrīdēja *Commissione tributaria di primo grado di Bolzano*, kura ar 2000. gada 11. aprīļa un 11. oktobra lēmumiem noraidīja šīs sabiedrības iesniegtās sūdzības, ciktāl tās attiecās uz PVN, taču apmierināja tās attiecībā uz naudas sodu, no kura maksāšanas tādējādi tika atbrīvota *Athesia Druck*.

16 Apelācijas procesā *Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano* ar 2004. gada 17. decembra lēmumu noraidīja kā *Athesia Druck* prasījumu attiecībā uz PVN, no kura maksāšanas tā atbrīvota netika, tā ar *Ufficio IVA di Bolzano* izvirzītos pretprasījumus.

17 *Athesia Druck* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* [Augstākajai Kasācijas tiesī], kas ir iesniedzējtiesa.

18 Šajos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“PVN piemērošanas nolūkā un saskaņā ar [...] Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu, kura ir tāda reklāmas pakalpojuma sniegšanas vieta, kuru sniedz uzņēmums, kas ir reģistrēts kādā no Eiropas Kopienas dalībvalstīm, pircējam, kas nav reģistrēts Kopienā, bet kuram ir nodokļu pārstāvis kādā no dalībvalstīm, un it īpaši – vai tā ir reklāmas saņēmēja atrašanās vieta, sabiedrības, kura nav reģistrēta Kopienā, nodokļu pārstāvja sabiedrības Itālijā reģistrācijas vieta, sabiedrības, kura nav reģistrēta Kopienā un kura pārkārta reklāmas pakalpojumu, reģistrācijas vieta vai sabiedrības, kura nav reģistrēta Kopienā, klienta reģistrācijas vieta?”

Par prejudiciālo jautājumu

19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, kā noteikt vietu, kur tiek sniegti reklāmas pakalpojumi Sestās direktīvas 9. panta izpratnē, gadījumā, kad, kā tas ir pamata lietā, kur pakalpojuma sniedzējs ir reģistrēts vienā dalībvalstī, kamēr pakalpojuma saņēmējs, kas gan ir reģistrēts trešajā valstī, bet kuram ir nodokļu pārstāvis dalībvalstī, ir gan galīgais pakalpojuma saņēmējs, tas ir, reklāmas devējs, gan arī vidējais pakalpojumu saņēmējs, kas sniedz pakalpojumus pats saviem klientiem, proti, reklāmas devējiem.

Ievada apsvērumi

20 Ir svarīgi atgādināt, ka Sestās direktīvas 9. pantā ir ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. Šo panta 1. punktu šajā sakarā ir sniegts vispārīgā rakstura regulējums, bet tā paša panta 2. punktu ir ietverta virkne specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences

jom?, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, otrk?rt, ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (1985. gada 4. j?lija spriedums liet? 168/84 *Berkholz, Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?327/94 *Dudda, Recueil*, I?4595. lpp., 20. punkts; k? ar? 2008. gada 6. novembra spriedums liet? C?291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Kr?jums*, I?0000. lpp., 24. punkts).

21 Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otraj? ievilkum? paredz?tie rekl?mas pakalpojumi ietilpst šo ?pašo piesaistes vietu piem?rošanas jom?.

Par rekl?mas pakalpojumu sniegšanas vietu saska?? ar Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu

22 No Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otr? ievilkuma formul?juma izriet, ka vieta, kur sniegti rekl?mas pakalpojumi, kas sniegti klientiem, kas re?istr?ti ?rpus Kopienas, vai nodok?a maks?t?jiem, kas re?istr?ti Kopien?, bet cit? valst? nek? pakalpojumu sniedz?js, ir vieta, kur klients ir re?istr?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, kam sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav š?das vietas, t? past?v?g? adrese vai vieta, kur tas parasti rezid?.

23 Saska?? ar Tiesas judikat?ru Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otrais ievilkums ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams ne tikai attiec?b? uz rekl?mas pakalpojumiem, kas sniegti tieši un par kuriem pakalpojuma sniedz?js izrakst?jis r??inu nodok?a maks?t?jam, bet ar? pakalpojumiem, kas sniegti netieši rekl?mas dev?jam un par kuriem r??ins izrakst?ts trešajai personai, kas savuk?rt par tiem izraksta r??inu rekl?mas dev?jam (2001. gada 15. marta spriedums liet? C?108/00 *SPI, Recueil*, I?2361. lpp., 22. punkts, un 2003. gada 5. j?nija spriedums liet? C?438/01 *Design Concept, Recueil*, I?5617. lpp., 17. punkts).

24 No t? izriet, ka pakalpojumu netiešais raksturs, kas izriet no apst?k?a, ka tos sniedzis un par tiem r??inu izrakst?jis pirmais pakalpojumu sniedz?js uz??mumam, kas pats nol?gts, lai tas sniegtu rekl?mas pakalpojumus, pirms par tiem šis uz??mums izrakst?jis r??inu rekl?mas dev?jam, neliedz piem?rot Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Design Concept*, 18. punkts).

25 Tiesa ir tieši nor?d?jusi, ka saska?? ar min?t? 9. panta 1. un 2. punktu, pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana ir atkar?ga vien?gi no t?, kur ir re?istr?ti attiec?gie pieg?d?t?ji vai pakalpojumu sa??m?ji, jo šis pants nek?di neprasa ?emt v?r? dar?jumus, kas veikti p?c š?s pirm?s pakalpojumu sniegšanas (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Design Concept*, 26. punkts).

26 T?d?j?di netiešas pakalpojumu sniegšanas gad?jum?, k?da tiek apskat?ta pamata pr?v?, kas ietver pirmo pakalpojuma sniedz?ju, vid?jo pakalpojumu sa??m?ju un rekl?mas dev?ju, kas sa?em pakalpojumus no vid?j? sa??m?ja, ir atseviš?i j?apskata dar?jums, kas attiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz pirmais pakalpojumu sniedz?js vid?jam pakalpojumu sa??m?jam, lai noteiktu vietu, kur šis dar?jums apliekams ar nodok?iem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Design Concept*, 28. punkts).

27 T?d?? attiec?b? uz rekl?mas pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojuma sa??m?js ir re?istr?ts ?rpus Kopienas teritorijas, princip? saska?? ar Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma sa?emšanas vietu tiek uzskat?ta min?t? pakalpojumu sa??m?ja s?dek?a atrašanās vieta un nav nepieciešams ?emt v?r? apst?kli, ka pakalpojuma sa??m?js oblig?ti nav gal?gais rekl?mas dev?js.

Par pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktu

28 Atkļūdoties no šī sprieduma iepriekšējā punktā minētā noteikuma, Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkts dalībvalstij, lai novērstu to, ka ar nodokļiem netiek aplikta šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta minētā pakalpojumu sniegšana, atļauj uzskatīt, ka valsts teritorijā atrodas tādā pakalpojumu sniegšanas vieta, kuri saskaņā ar šo pantu atrastos ārpus Kopienas, ja faktiski pakalpojumu lietošana un izmantošana notiek valsts teritorijā.

29 Jāprecizē, ka valsts, kurā notiek faktiski lietošana un izmantošana, Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem ir jāsaprot kā valsts, no kuras tiek izplatīti reklāmas materiāli.

30 Neatkarīgi no apstākļa, ka šo pakalpojumu adresāti var būt izkaisīti visā pasaulē, ir skaidrs, ka Itālijas plašsaziņas līdzekļi vispirms tiek izplatīti Itālijā.

31 Tādējādi faktiski reklāmas materiālu izmantošana un ekspluatācija tādās apstākļos kā pamata prāvā ir uzskatāma par veiktu Itālijā.

32 No tā izriet, ka gadījumā, kad tiek izmantota šajā normā paredzētā iespēja un tādā situācijā kā pamata prāvā apskatītā, attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punktu kopsakarā ar [šā panta] 3. punktu par pamatotu uzskatīt reklāmas pakalpojumus sniegšanu, ko veicis pakalpojumu sniedzējs galīgajam vai vidējam saņēmējam, kā tādā, kas veikta valsts teritorijā un kā tādā apliekamu ar nodokli, taču [šīs iestādes] nevarētu par šādi ar nodokli apliekamu atzīt sniegšanu, ko saviem klientiem sniedzis vidējais saņēmējs, kas reģistrēts ārpus Kopienas.

33 Uz pakalpojumu sniegšanu, kas atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem notiek ārpus Kopienas (sabiedrības sādēklis trešajā valstī un pastāvīgās iestādes dalībvalstī neesamība) un ko neaptver šā paša panta 2. punkta e) apakšpunkts, nevar attiecināt Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzēto atkļūpi.

Par nodokļu pārstāvja jādziņa iespaidu uz reklāmas pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu

34 Ir jāuzsver, ka nodokļu pārstāvja nozīmēšana, kas šādi minēta Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 3. punktā un Dekrētā par PVN 17. pantā, pati par sevi nekādā neiespaido to, vai pārstāvītājs personas sniegtie vai saņemtie pakalpojumi ir vai nav apliekami ar nodokļiem, jo pārstāvības mehānisms mērķis ir vienīgi nodrošināt, lai nodokļu iestādēm būtu attiecīgās valsts kontaktpersona, ja nodokļa maksātājs ir reģistrēts ārvalstīs.

35 Tomēr atšķirīgs ir gadījums, kad nodokļu pārstāvis pilda ekonomisku lomu attiecīgā pakalpojumu sniegšanā, taču šādos apstākļos tieši šīs lomas un nevis savas kā nodokļu pārstāvja lomas dēļ ar nodokļiem ir apliekami tie veiktie darījumi.

36 Tomēr no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem, kā arī no Itālijas valdības tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pamata prāvā *Athesia Druck* nav pildījusi nekādu ekonomisku lomu attiecīgā pakalpojumu sniegšanā un tādējādi nevar uzskatīt, ka tā būtu bijusi starpnieks Sestās direktīvas 6. panta 4. punkta izpratnē.

Par reklāmas pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanas iespaidu uz tiesbūm saņemto PVN atmaksu

37 Jāprecizē, ka apstāklis, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli Sestās

direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, neliedz nodokļa maksātājam saņemt PVN atmaksājumu, ja tas atbilst nosacījumiem, kas izvirzīti Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā.

38 Ievērojot visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu sniedzama šāda atbilde:

— attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojuma saņēmējs ir reģistrēts ģēn Kopienas teritorijā, principā saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma saņemšanas vietu tiek uzskatīta minētā pakalpojumu saņēmēja sādēkā atrašanās vieta. Tomēr dalībvalstīs var izmantot Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzēto iespēju, atkāpes veidā no minētā principa attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vietu nosakot attiecīgajā dalībvalstī;

— gadījumā, ja tiek izmantota Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētā iespēja, reklāmas pakalpojumu sniegšana, ko veicis Kopienā reģistrēts pakalpojumu sniedzējs par labu galīgajam vai vidējam pakalpojumu saņēmējam ar sādēkli trešajā valstī, tiek uzskatīts, ka pakalpojumi sniegti Kopienā ar nosacījumu, ka faktiskā lietošana un izmantošana Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē notiek attiecīgās dalībvalstīs teritorijā. Attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem tā tas ir gadījumā, kad reklāmas materiāli, kas ir pakalpojuma sniegšanas priekšmets, tiek izplatīti no attiecīgās dalībvalsts;

— Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkts nevar izraisīt to, ka ar nodokli tiek aplikti tādē reklāmas pakalpojumi, ko nodrošina ģēn Kopienas reģistrēts pakalpojumu sniedzējs pats saviem klientiem, pat ja šis pakalpojumu sniedzējs būtu rādējies kā vidējais pakalpojumu saņēmējs attiecībā uz agrāku pakalpojumu saņemšanu, jo šāda pakalpojumu sniegšana neietilpst šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta piemērošanas jomā un, vispārīgāk, minētās direktīvas 9. panta piemērošanas jomā kopumā, tām esot tiesību normām, uz kurām tieši ietverta norāde šīs pašas direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā;

— apstāklis, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, neliedz nodokļa maksātājam saņemt PVN atmaksājumu, ja tas atbilst nosacījumiem, kas izvirzīti Trīspadsmitās direktīvas 2. pantā, un

— nodokļu pārstāvja nozīmēšana pati par sevi nekādē neiespaido to, vai pārstāvētās personas sniegtie vai saņemtie pakalpojumi ir vai nav apliekami ar nodokļiem.

Par tiesāšanas izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība 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 (trešā palāta) nospriež:

attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojuma saņēmējs ir reģistrēts Eiropas Kopienas teritorijās, principā saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas paredzti Padomes 1984. gada 31. jūlijā Otrajā direktīvā 84/386/EEK, 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma saņemšanas vietu tiek uzskatīta minētā pakalpojumu saņēmēja sdekļa atrašanās vieta. Tomēr dalībvalstīs var izmantot Sestās direktīvas 77/388 ar grozījumiem 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzto iespēju, atkāpes veidā no minētā principa attiecīgā pakalpojumu sniegšanas vietu nosakot attiecīgajai dalībvalstij;

gadījumā, ja tiek izmantota Sestās direktīvas 77/388 ar grozījumiem 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētā iespēja, reklāmas pakalpojumu sniegšana, ko veicis Eiropas Kopienā reģistrēts pakalpojumu sniedzējs par labu galīgajam vai vidējam pakalpojumu saņēmējam ar sdekli trešajā valstī, tiek uzskatīts, ka pakalpojumi sniegti Eiropas Kopienā, ar nosacījumu, ka faktiskā lietošana un izmantošana Sestās direktīvas 77/388 ar grozījumiem 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, notiek attiecīgās dalībvalstīs teritorijā. Attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem tas ir gadījumā, kad reklāmas materiāli, kas ir pakalpojuma sniegšanas priekšmets, tiek izplatīti no attiecīgās dalībvalsts;

Sestās direktīvas 77/388 ar grozījumiem 9. panta 3. punkta b) apakšpunkts nevar izraisīt to, ka ar nodokli tiek aplikti tieši reklāmas pakalpojumi, ko nodrošina Eiropas Kopienas reģistrēts pakalpojumu sniedzējs pats saviem klientiem, pat ja šis pakalpojumu sniedzējs būtu rīkojies kā vidējais pakalpojumu saņēmējs attiecībā uz agrāku pakalpojumu saņemšanu, jo šāda pakalpojumu sniegšana neietilpst šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta piemērošanas jomā un, vispārīgāk, minētās direktīvas 9. panta piemērošanas jomā kopumā, tām esot tiesību normām, uz kurām tieši ietverta norāde šīs pašas direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā;

apstāklis, ka pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli Sestās direktīvas 77/388 ar grozījumiem 9. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, neliedz nodokļa maksātājam saņemt PVN atmaksājumu, ja tas atbilst nosacījumiem, kas izvirzīti Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās 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, 2. pantā;

nodokļu pārstāvja nozīmēšana pati par sevi nekādā neiespaido to, vai pārstāvītājs personas sniegtie vai saņemtie pakalpojumi ir vai nav apliekami ar nodokļiem.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.