DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

19. februar 2009 *

I sag C-1/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 20. september 2007, indgået til Domstolen den 2. januar 2008, i sagen:

Athesia Druck Srl

mod

Ministero dell'Economia e delle Finanze

og

Agenzia delle Entrate

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. november 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Athesia Druck Srl ved advokaterne B. Migliucci og T. Kofler

— den italienske regering ved R. Adam, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved A. Aresu og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31. juli 1984 (EFT L 208, s. 58, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Athesia Druck Srl (herefter »Athesia Druck«) og Ministero dell'Economia e delle Finanze (økonomi- og finansministeriet) samt Agenzia delle Entrate angående efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), som blev tilstillet selskabet for 1993 og 1994.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs syvende betragtning lyder:

»[F]astsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til […] levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

4 Ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 4, anses en afgiftspligtig person, der optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, og som handler i eget navn, men for tredjemands regning, for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse.

5 Sjette direktivets artikel 9 bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast

forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

[…]

e) [L]everingsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[…]

— reklamevirksomhed

[…]

3. Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), […] anse

a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, for beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, for beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.

[…]«

6 Artikel 2 i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40, herefter »trettende direktiv«), bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser […], der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, i det omfang […] disse

tjenesteydelser anvendes i forbindelse med […] de i artikel 1, stk. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

3. Medlemsstaterne kan kræve, at der udpeges en repræsentant over for skatte- og afgiftsmyndighederne.«

Nationale retsforskrifter

7 Dekret nr. 633 fra republikkens præsident af 26. oktober 1972 om indførelse og regulering af en merværdiafgift (almindeligt supplement til GURI nr. 292 af 11.11.1972) i den affattelse heraf, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsdekretet«), gennemfører de nævnte bestemmelser i sjette direktiv i italiensk ret.

8 Momsdekretets artikel 7 bestemmer:

»[…]

Tjenesteydelser anses for at være udført på statens område, når de præsteres af personer, som har deres bopæl på dette område, eller af personer, som har opholdssted dér, og som ikke har taget bopæl i udlandet, samt når de præsteres af faste forretningssteder i Italien tilhørende personer, som har bopæl eller opholdssted i udlandet; de anses ikke for at være udført på statens område, når de præsteres af faste forretningssteder i udlandet tilhørende personer, som har bopæl eller opholdssted i Italien. Ved bopæl forstås efter denne artikel, hvad angår juridiske personer, det sted, hvor denne har sit lovlige hjemsted, og ved bopæl forstås det sted, hvor det faktiske hjemsted er beliggende.

Uanset det foregående stk.:

[…]

d) […] anses reklameydelser […] samt ydelser ved formidling, som har sammenhæng med de nævnte ydelser, og dem, der har sammenhæng med forpligtelsen til ikke at udføre dem, for udført på statens område, når de præsteres til personer, som har deres bopæl på dette område, eller til personer, som har opholdssted dér, og som ikke har taget bopæl i udlandet, og når de præsteres til faste forretningssteder i Italien tilhørende personer, som har bopæl eller opholdssted i udlandet, medmindre de anvendes uden for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab

e) [anses] de tjenesteydelser, som er omhandlet i det foregående punkt, og som præsteres til personer, der har bopæl eller opholdssted i andre medlemsstater i Det

Europæiske Økonomiske Fællesskab, […] for udført på statens område, når aftageren ikke er afgiftspligtig i den stat, hvor han har bopæl eller opholdssted

f) [anses] de tjenesteydelser, der er omhandlet i litra e), […], og som præsteres til personer, der har bopæl eller opholdssted uden for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, […] for udført på statens område, når de anvendes dér; såfremt de sidstnævnte tjenesteydelser præsteres af personer, som har bopæl eller opholdssted i Italien, til personer, som har bopæl eller opholdssted uden for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, anses de for udført på statens område, når de anvendes i Italien eller en anden af Fællesskabets medlemsstater.«

9 Momsdekretets artikel 17 bestemmer:

»Afgiftspligtige er personer, som foretager leveringer af afgiftspligtige goder og tjenesteydelser; disse personer skal betale afgiften til statskassen […]

Forpligtelser og rettigheder efter dette dekret kan hvad angår transaktioner, som udføres på statens område af eller for personer, der ikke er etableret i Italien, og som ikke har noget fast forretningssted dér, udøves eller opfyldes efter de almindelige bestemmelser af en repræsentant, som er etableret på statens område […], og som hæfter solidarisk med den, som forpligtelserne efter dette dekret påhviler. […]

Hvis der ikke er udpeget en repræsentant i overensstemmelse med det foregående afsnit, skal forpligtelser vedrørende […] tjenesteydelser, der er udført på statens område af personer, som er etableret i udlandet, og forpligtelser vedrørende tjenesteydelser, som er omhandlet i artikel 3, nr. 2), og som præsteres af personer, der er etableret i udlandet, til personer, der er etableret inden for statens område, opfyldes af de leverandører eller købere, som […] anvender tjenesteydelserne i forbindelse med driften af en virksomhed, udøvelsen af et håndværk eller et erhverv. […]

Bestemmelserne i stk. 2 og 3 gælder ikke for transaktioner, som udføres af eller for faste forretningssteder i Italien tilhørende personer, som har opholdssted i udlandet.«

10 Momsdekretets artikel 38c gentager i det væsentlige bestemmelserne i trettende direktiv.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 I 1993 og 1994 købte det østrigske selskab Athesia Advertising GmbH (herefter »Athesia Advertising«), som har hjemsted i Innsbruck (Østrig), og hvis formål var at drive et reklameagentur, på egne vegne og for østrigske og tyske kunder annonceplads hos italienske medier (aviser, tidsskrifter, radio og fjernsyn), hvilket selskabet gjorde direkte fra Østrig uden anvendelse af noget fast forretningssted i Italien. Athesia Advertising havde dog et italiensk datterselskab, Athesia Druck, som var etableret i Bressanone (Italien), og som selskabet havde udpeget som dets skatterepræsentant i medfør af momsdekretets artikel 17.

12 De i hovedsagen omhandlede reklameydelser blev faktureret med moms, og fakturaerne blev udstedt til de to selskaber Athesia Advertising og Athesia Druck. I visse tilfælde udførte Athesia Advertising derefter egne tjenesteydelser for sine kunder. Da momsen blev betalt i Italien, rejste Athesia Druck krav over for de italienske skatte- og afgiftsmyndigheder om tilbagebetaling i medfør af trettende direktiv.

13 I 1999 tilsendte Ufficio IVA di Bolzano [momskontoret i Bolzano (Italien)] Athesia Druck en efteropkrævning af moms, som var rettet til dette selskab i dets egenskab af skatterepræsentant for Athesia Advertising, og som var baseret på selskabets angivelser for 1993 og 1994. Efteropkrævningen var begrundet i, at reklameydelser, som Athesia Advertising havde udført for østrigske og tyske kunder, ikke var faktureret, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen. Spørgsmålet om stedfæstelsen af disse ydelser opstod altså indirekte.

14 Samtidig med efteropkrævningen af moms blev der pålagt en bøde.

15 Athesia Druck anlagde sag til prøvelse af efteropkrævningerne ved Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, som ved afgørelser af 11. april og 11. oktober 2000 frifandt skatte- og afgiftsmyndighederne, i det omfang sagen vedrørte momsen, men tog sagsøgerens påstande til følge, i det omfang den vedrørte bøden, som Athesia Druck dermed blev fritaget for.

16 Under appelsagen forkastede Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano ved afgørelse af 17. december 2004 såvel Athesia Drucks krav vedrørende den moms, der fortsat påhvilede selskabet, som kontraappellen fra Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck indgav herefter kassationsappel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret, Corte suprema di cassazione.

18 Corte suprema di cassazione har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal, med henblik på opkrævning af moms, leveringsstedet for en reklameydelse bestemmes i henhold til sjette direktivs […] artikel 9, stk. 2, litra e), i tilfælde, hvor reklameydelsen præsteres af en tjenesteyder med hjemsted på området i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater til en tjenestemodtager, som er etableret uden for Fællesskaberne, men har en skatterepræsentant på en medlemsstats område, idet det navnlig ønskes oplyst, om leveringsstedet er det sted, hvor adressaten for reklamen befinder sig, det sted, hvor selskabet, som i Italien er skatterepræsentant for selskabet uden for EU, har hjemsted, det sted, hvor selskabet uden for EU, som bestiller reklameydelsen, har hjemsted, eller det sted, hvor ordregiveren til det selskab uden for EU, som bestiller ydelsen, er etableret?«

Det præjudicielle spørgsmål

19 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes leveringsstedet for reklamevirksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, skal bestemmes i en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvor tjenesteyderen er etableret i en medlemsstat, mens modtageren af ydelsen, der er etableret i et tredjeland, men har en skatterepræsentant i den pågældende medlemsstat, i visse tilfælde er den endelige tjenestemodtager, dvs. annoncøren, men i andre tilfælde en mellemliggende tjenestemodtager, som selv udfører en tjenesteydelse for sine egne kunder, dvs. annoncørerne.

Indledende bemærkninger

20 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, der bestemmer tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted. Mens stk. 1 i denne artikel indeholder hovedreglen på området, opregner stk. 2 en række særlige tilknytningssteder. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, og af 6.11.2008, sag C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Sml. I, s. 8255, præmis 24).

21 Reklamevirksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, er omfattet af anvendelsesområdet for disse særlige tilknytningssteder.

Bestemmelsen af leveringsstedet for reklamevirksomhed i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)

22 Det fremgår af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, at leveringsstedet for reklamevirksomhed, der præsteres til tjenestemodtagere, som er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige, som er etableret inden for Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor tjenestemodtageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, hvortil tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel heraf hans bopæl eller sædvanlige opholdssted.

23 Ifølge Domstolens praksis skal sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, fortolkes således, at bestemmelsen ikke alene finder anvendelse på reklameydelser, som tjenesteyderen leverer direkte og fakturerer til en afgiftspligtig annoncør, men også på ydelser, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren (dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 22, og af 5.6.2003, sag C-438/01, Design Concept, Sml. I, s. 5617, præmis 17).

24 Den omstændighed, at tjenesteydelserne har en indirekte karakter, som skyldes, at den første tjenesteyder har præsteret og faktureret dem til en virksomhed, der selv har til opgave at udføre reklametjenester, før denne fakturerer annoncøren dem, er derfor ikke til hinder for at anvende sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e) (Design Concept-dommen, præmis 18).

25 Domstolen har udtrykkeligt angivet, at ifølge artikel 9, stk. 1 og 2, afhænger bestemmelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser alene af det sted, hvor yderen og modtageren af den pågældende tjenesteydelse har hjemsted, da denne artikel ikke indebærer, at der skal tages hensyn til transaktioner, der udføres efter den første tjenesteydelse (jf. i denne retning Design Concept-dommen, præmis 26).

26 I et tilfælde som i hovedsagen, hvor tjenesteydelser præsteres indirekte, og hvor der er involveret en første tjenesteyder, en mellemliggende tjenestemodtager og en annoncør, der modtager tjenesteydelser fra den mellemliggende tjenestemodtager, skal den transaktion i form af en tjenesteydelse, som den første tjenesteyder præsterer over for den mellemliggende tjenestemodtager, vurderes separat ved bestemmelsen af afgiftsstedet for denne transaktion (jf. i denne retning Design Concept-dommen, præmis 28).

27 Det må derfor antages, at når tjenestemodtageren i forbindelse med reklamevirksomhed er etableret uden for Fællesskabets område, er leveringsstedet ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), i princippet denne tjenestemodtagers hjemsted, uden at der skal tages hensyn til, at vedkommende ikke nødvendigvis er den endelige annoncør.

Bestemmelsen af leveringsstedet for reklamevirksomhed i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra e)

28 Som en undtagelse fra den regel, som er nævnt i den foregående præmis i denne dom, kan en medlemsstat ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), for at sikre, at alle afgiftspligtige tjenesteydelser i henhold til direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), beskattes, anse leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, for beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.

29 Det skal præciseres, at det land, hvori den faktiske benyttelse eller udnyttelse hvad angår reklamevirksomhed finder sted i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), er det land, hvorfra reklamerne udsendes.

30 Selv om adressaterne for disse tjenesteydelser kan befinde sig over hele verden, er det utvivlsomt, at de italienske medier først og fremmest udsendes i Italien.

31 Den faktiske benyttelse eller udnyttelse af reklamerne må derfor efter de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, antages at finde sted i Italien.

32 Skatte- og afgiftsmyndighederne i den pågældende medlemsstat er derfor ved anvendelsen af den beføjelse, som er fastsat i denne bestemmelse, berettiget til ifølge de kombinerede bestemmelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 2 og 3, i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, at anse reklameydelser, der præsteres af tjenesteyderen til den endelige eller mellemliggende tjenestemodtager, for at være udført på statens område og derfor for at være afgiftspligtige, men de er ikke berettiget til at anse de reklameydelser, som den mellemliggende tjenestemodtager, der er etableret uden for Fællesskabet, præsterer over for sine egne kunder, for at være afgiftspligtige.

33 Undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), kan ikke anvendes på udførelse af tjenesteydelser, som ifølge kriterierne i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, finder sted uden for Fællesskabet (hjemstedet beliggende i et tredjeland og intet fast forretningssted i en medlemsstat), og som ikke er omfattet af samme artikels stk. 2, litra e).

Betydningen af begrebet skatterepræsentant for bestemmelsen af leveringsstedet for reklameydelserne

34 Det skal fremhæves, at den omstændighed, at der er udpeget en skatterepræsentant som omhandlet bl.a. i trettende direktivs artikel 2, stk. 3, og momsdekretets artikel 17, i sig selv er uden betydning for, om de tjenesteydelser, som modtages eller udføres af den repræsenterede person, er afgiftspligtige, da det eneste formål med udpegelsen af en repræsentant er, at skatte- og afgiftsmyndighederne kan have en national kontaktperson i det tilfælde, hvor den afgiftspligtige er etableret i udlandet.

35 Noget andet gælder derimod, når skatterepræsentanten spiller en økonomisk rolle i forbindelse med de pågældende tjenesteydelser, men det er i så fald på grund af denne rolle og ikke i hans egenskab af skatterepræsentant, at de transaktioner, som han udfører, er afgiftspligtige.

36 Det fremgår imidlertid af sagens akter og af de erklæringer, som den italienske regering har afgivet under den mundtlige forhandling, at Athesia Druck ikke har spillet nogen økonomisk rolle i hovedsagen i forbindelse med de pågældende tjenesteydelser og derfor ikke kan anses for formidler i den i sjette direktivs artikel 6, stk. 4, anvendte forstand.

Betydningen af bestemmelsen af leveringsstedet for reklameydelser for retten til tilbagebetaling af moms

37 Det skal præciseres, at den omstændighed, at der kan opkræves afgift af en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), ikke er til hinder for, at en afgiftspligtig kan kræve momsen tilbagebetalt, når han opfylder betingelserne i trettende direktivs artikel 2.

38 På grundlag af samtlige foranstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares således:

— Når tjenestemodtageren i forbindelse med reklamevirksomhed er etableret uden for Fællesskabets område, er leveringsstedet ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), i princippet denne tjenestemodtagers hjemsted. Medlemsstaterne kan dog anvende beføjelsen i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), og under

fravigelse af dette princip fastsætte leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser til at være beliggende inden for den pågældende medlemsstat.

— Såfremt beføjelsen i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), anvendes, anses en reklameydelse, der udføres af en tjenesteyder, som er etableret i Fællesskabet, til en tjenestemodtager, som befinder sig i et tredjeland, uanset om tjenestemodtageren er den endelige eller en mellemliggende tjenestemodtager, for at være udført i Fællesskabet, forudsat at den faktiske benyttelse eller udnyttelse i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), finder sted inden for den pågældende medlemsstat. Dette er tilfældet hvad angår reklamevirksomhed, når de reklamer, som tjenesteydelsen vedrører, udsendes fra den pågældende medlemsstat.

— Der kan ikke ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), opkræves afgifter af reklameydelser, som en tjenesteyder, der er etableret uden for Fællesskabet, udfører for sine egne kunder, selv om denne tjenesteyder er mellemliggende tjenestemodtager for en foregående tjenesteydelse, da udførelsen heraf ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), og generelt for direktivets artikel 9 som helhed, hvortil direktivet artikel 9, stk. 3, litra b), udtrykkeligt henviser.

— Den omstændighed, at der kan opkræves afgift af en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 3, litra b), er ikke til hinder for, at en afgiftspligtig kan kræve momsen tilbagebetalt, når han opfylder betingelserne i trettende direktivs artikel 2.

— Den omstændighed, at der er udpeget en skatterepræsentant, har i sig selv ingen betydning for, om der kan opkræves afgift af tjenesteydelser, som modtages eller udføres af den repræsenterede person.

Sagens omkostninger

39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Når tjenestemodtageren i forbindelse med reklamevirksomhed er etableret uden for Det Europæiske Fællesskabs område, er leveringsstedet ifølge artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31. juli 1984, i princippet denne tjenestemodtagers hjemsted. Medlemsstaterne kan dog anvende beføjelsen i henhold til artikel 9, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, og under fravigelse af dette princip

fastsætte leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser til at være beliggende inden for den pågældende medlemsstat.

Såfremt beføjelsen i henhold til artikel 9, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, anvendes, anses en reklameydelse, der udføres af en tjenesteyder, som er etableret i Det Europæiske Fællesskab, til en tjenestemodtager, som befinder sig i et tredjeland, uanset om tjenestemodtageren er den endelige eller en mellemliggende tjenestemodtager, for at være udført i Det Europæiske Fællesskab, forudsat at den faktiske benyttelse eller udnyttelse i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 9, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, finder sted inden for den pågældende medlemsstat. Dette er tilfældet hvad angår reklamevirksomhed, når de reklamer, som tjenesteydelsen vedrører, udsendes fra den pågældende medlemsstat.

Der kan ikke ifølge artikel 9, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, opkræves afgifter af reklameydelser, som en tjenesteyder, der er etableret uden for Det Europæiske Fællesskab, udfører for sine egne kunder, selv om denne tjenesteyder er mellemliggende tjenestemodtager for en foregående tjenesteydelse, da udførelsen heraf ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), og generelt for direktivets artikel 9 som helhed, hvortil direktivet artikel 9, stk. 3, litra b), udtrykkeligt henviser.

Den omstændighed, at der kan opkræves afgift af en tjenesteydelse i henhold til artikel 9, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, er ikke til hinder for, at en afgiftspligtig kan kræve merværdiafgiften tilbagebetalt, når han opfylder betingelserne i artikel 2 i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af

17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område.

Den omstændighed, at der er udpeget en skatterepræsentant, har i sig selv ingen betydning for, om der kan opkræves afgift af tjenesteydelser, som modtages eller udføres af den repræsenterede person.

Underskrifter