YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä helmikuuta 2009 *

Asiassa C-1/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 20.9.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.1.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Athesia Druck Srl

vastaan

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.11.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Athesia Druck Srl, edustajinaan avvocato B. Migliucci ja avvocato T. Kofler,

– Italian hallitus, asiamiehenään R. Adam, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään A. Aresu ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 31.7.1984 annetulla kymmenennellä neuvoston direktiivillä 84/386/ETY (EYVL L 208, s. 58; jäljempänä kuudes direktiivi), 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Athesia Druck Srl (jäljempänä Athesia Druck) ja Ministero dell'Economia e delle Finanze sekä Agenzia delle Entrate ja joka koskee arvonlisäveroa koskevaa maksuunpanomääräystä, joka Athesia Druckille osoitettiin vuosien 1993 ja 1994 osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”verollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti – – sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.”

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 4 kohdan mukaan verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava henkilökohtaisesti vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

5 Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista

kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

– –

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– –

– mainospalvelut,

– –

3. Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi jäsenvaltiot voivat 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen – – osalta pitää:

a) tämän artiklan mukaan maan alueella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa yhteisön ulkopuolella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu yhteisön ulkopuolella;

b) tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella.

– –”

6 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40; jäljempänä 13. direktiivi) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä vahvistetuin edellytyksin palautettava yhteisön alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten maan alueella kyseiselle verovelvolliselle suorittamista palveluista – –

jos näitä – – palveluja käytetään – – tämän direktiivin 1 artiklan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 3 ja 4 artiklan soveltamista.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdassa tarkoitetun palautuksen edellytykseksi kolmansien valtioiden myöntämät vastaavat liikevaihtoveroihin liittyvät etuudet.

3. Jäsenvaltiot voivat vaatia veroedustajan nimeämistä.”

Kansallinen säännöstö

7 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sääntelystä 26.10.1972 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 633 (GURI nro 292, Supplemento ordinario, 11.11.1972), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä arvonlisäveroasetus), pantiin täytäntöön Italian oikeudessa kuudennen direktiivin edellä mainitut säännökset.

8 Arvonlisäveroasetuksen 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

Palvelut katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos niitä ovat suorittaneet oikeussubjektit, joiden kotipaikka on valtion alueella, tai oikeussubjektit, jotka asuvat valtion alueella ja joilla ei ole kotipaikkaa ulkomailla, taikka oikeussubjektien, joiden kotipaikka ja asuinpaikka on ulkomailla, Italiassa olevat kiinteät toimipaikat; niitä ei katsota suoritetun valtion alueella, kun ne on suorittanut oikeussubjektin, jonka kotipaikka tai asuinpaikka on Italiassa, ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka. Muiden oikeussubjektien kuin luonnollisten henkilöiden kotipaikkana pidetään tätä pykälää sovellettaessa paikkaa, jossa niiden lainmukainen kotipaikka on, ja asuinpaikkana paikkaa, jossa niiden tosiasiallinen kotipaikka on.

Edellisessä momentissa säädetystä poiketen:

– –

d) – – mainospalvelut – – sekä välityspalvelut, jotka liittyvät edellä mainittuihin palveluihin, ja palvelut, jotka liittyvät velvollisuuteen olla tarjoamatta näitä palveluja, katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos ne on suoritettu oikeussubjekteille, joiden kotipaikka on valtion alueella, tai oikeussubjekteille, jotka asuvat valtion alueella ja joilla ei ole kotipaikkaa ulkomailla, ja kun ne on suoritettu oikeussubjektien, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on ulkomailla, Italiassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille, paitsi jos palveluja käytetään Euroopan talousyhteisön ulkopuolella;

e) edellisessä kohdassa tarkoitetut palvelut, jotka on suoritettu oikeussubjekteille, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on Euroopan talousyhteisön jossain muussa

jäsenvaltiossa, katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos niiden vastaanottaja ei ole verovelvollinen siinä valtiossa, jossa tällä on kotipaikka tai asuinpaikka;

f) edellä e kohdassa tarkoitetut palvelut – – jotka on suoritettu oikeussubjekteille, joiden kotipaikka ja asuinpaikka on Euroopan talousyhteisön ulkopuolella – – katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, jos nämä palvelut käytetään siellä; jos oikeussubjektit, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on Italiassa, suorittavat viimeksi mainittuja palveluja oikeussubjekteille, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on Euroopan talousyhteisön ulkopuolella, kyseiset palvelut katsotaan suoritetuiksi valtion alueella, kun ne käytetään Italiassa tai jossain muussa kyseisen yhteisön jäsenvaltiossa.”

9 Arvonlisäveroasetuksen 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Velvollisuus veron suorittamiseen on oikeussubjekteilla, jotka suorittavat veronalaisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, ja näiden oikeussubjektien on tilitettävä vero veroviranomaisille – –

Liiketoimia, joita valtion alueella suorittavat oikeussubjektit, joilla ei ole Italiassa asuinpaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa, tai joita valtion alueella suoritetaan tällaisille oikeussubjekteille, koskevat tämän asetuksen soveltamisesta johtuvat velvollisuudet voi täyttää ja tällaisia liiketoimia koskevia tämän asetuksen soveltamisesta johtuvia oikeuksia voi käyttää tavanomaisia menettelytapoja noudattaen edustaja, joka asuu valtion alueella – – ja edustaja vastaa edustettavan kanssa yhteisvastuullisesti tämän asetuksen soveltamiseen perustuvista velvollisuuksista. – –

Ellei edellisessä momentissa tarkoitettua nimettyä edustajaa ole, palvelun saajien tai toimeksiantajien, jotka – – käyttävät palveluja liiketoiminnassa, käsityöläistoiminnassa tai ammattitoiminnassa, on täytettävä velvollisuudet, jotka liittyvät – – palvelujen suorituksiin, joita valtion alueella suorittavat ulkomailla asuvat oikeussubjektit, samoin kuin velvollisuudet, jotka liittyvät 3 §:n 2 momentissa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, joita ulkomailla asuvat oikeussubjektit suorittavat valtion alueella asuville oikeussubjekteille. – –

Toisen ja kolmannen momentin säännöksiä ei sovelleta liiketoimiin, joita suorittavat ulkomailla asuvien oikeussubjektien Italiassa sijaitsevat kiinteät toimipaikat tai joita tällaisille kiinteille toimipaikoille suoritetaan.”

10 Arvonlisäveroasetuksen 38 ter §:ssä puolestaan toistetaan olennaisilta osilta 13. direktiivin säännökset.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Itävallan oikeuden mukaan perustettu yhtiö Athesia Advertising GmbH (jäljempänä Athesia Advertising), jonka kotipaikka on Innsbruckissa (Itävalta) ja jonka toimialana on mainostoimistotoiminta, osti vuosina 1993 ja 1994 omissa nimissään sekä itävaltalaisten ja saksalaisten asiakkaiden lukuun mainostilaa italialaisista tiedotusvälineistä (sanomalehdistä, aikakauslehdistä, radiosta ja televisiosta) siten, että se toimi Itävallasta käsin ilman, että sillä olisi ollut kiinteää toimipaikkaa Italiassa. Athesia Advertisingilla oli kuitenkin italialainen tytäryhtiö, Athesia Druck, jonka kotipaikka on Bressanonessa (Italia) ja jonka Athesia Advertising oli nimennyt arvonlisäveroasetuksen 17 §:n nojalla veroedustajakseen.

12 Pääasiassa kyseessä olevat mainospalvelut laskutettiin arvonlisäverollisina. Laskut osoitettiin molemmille yhtiöille eli Athesia Advertisingille ja Athesia Druckille. Athesia Advertising suoritti tämän jälkeen tilanteen mukaan omat palvelunsa asiakkailleen. Koska arvonlisävero maksettiin Italiassa, Athesia Druck pyysi sen palauttamista Italian veroviranomaisilta 13. direktiivin nojalla.

13 Ufficio IVA di Bolzano (Bolzanon arvonlisäverovirasto (Italia)) antoi 1999 Athesia Druckille tiedoksi arvonlisäveroa koskevan oikaisun niiden ilmoitusten osalta, jotka tämä yhtiö oli tehnyt vuosilta 1993 ja 1994 Athesia Advertisingin veroedustajan ominaisuudessa, sillä perusteella, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Athesia Advertisingin itävaltaisille ja saksalaisille asiakkaille suoritetuista mainospalveluista ei ollut laskutettu arvonlisäveroa. Näiden palvelujen suorituspaikkaa koskeva kysymys nousi näin ollen esille epäsuorasti.

14 Arvonlisäveron maksuunpanomääräykseen liitettiin sakko.

15 Athesia Druck riitautti kyseiset maksuunpanomääräykset Commissione tributaria di primo grado di Bolzanossa, joka 11.4. ja 11.10.2000 antamillaan tuomioilla hylkäsi yhtiön nostamat kanteet siltä osin kuin ne koskivat arvonlisäveroa mutta hyväksyi ne siltä osin kuin ne koskivat sakkoa, josta Athesia Druck näin ollen vapautettiin.

16 Asian muutoksenhaun johdosta käsitellyt Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano hylkäsi 17.12.2004 antamallaan tuomiolla sekä Athesia Druckin valitukset siltä osin kuin ne koskivat sen vastattavaksi jätettyä arvonlisäveroa koskevia oikeuksia että Ufficio IVA di Bolzanon vastavalitukset.

17 Athesia Druck valitti tästä tuomiosta Corte suprema di cassazioneen eli ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

18 Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Mitä on pidettävä arvonlisäveron kannalta – – kuudennen – – direktiivin – – 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla sellaisen mainospalvelun suorituspaikkana, jonka oikeussubjekti, jonka kotipaikka on Euroopan yhteisön jonkin jäsenvaltion alueella, suorittaa vastaanottajalle, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle mutta jolla on veroedustaja jonkin jäsenvaltion alueella, ja erityisesti kysytään, onko sen katsottava olevan viestin kohdeyleisön paikka, yhteisön ulkopuolisen yhtiön veroedustajana Italiassa toimivan yhtiön kotipaikka, mainospalvelun tilaavan yhteisön ulkopuolisen yhtiön kotipaikka vai yhteisön ulkopuolisen yhtiön toimeksiantajan paikka?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, kuinka on määritettävä mainospalvelujen kuudennen direktiivin 9 artiklassa tarkoitettu suorituspaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa palvelujen suorittaja on sijoittautunut jäsenvaltioon ja jossa palvelujen vastaanottaja, joka on sijoittautunut kolmanteen valtioon mutta jolla on veroedustaja kyseisessä jäsenvaltiossa, on joko palvelujen lopullinen vastaanottaja eli mainostaja tai välikätenä toimiva palvelujen vastaanottaja, joka itse suorittaa palvelun omille asiakkailleen eli mainostajille.

Alustavat huomautukset

20 On palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää sääntöjä, joissa määritellään palvelujen suoritusten verotuksellinen liittymäkohta. Artiklan 1 kohdassa säädetään tätä koskevasta pääsäännöstä, ja sen 2 kohdassa luetellaan eräitä erityisiä liittymäkohtia. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok., s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta; asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4595, 20 kohta ja asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomio 6.11.2008, Kok., s. I-8255, 24 kohta).

21 Itse kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetut mainospalvelut kuuluvat näiden erityisten liittymäkohtien soveltamisalaan.

Mainospalvelujen suorituspaikan määrittäminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla

22 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toisen luetelmakohdan sanamuodosta seuraa, että mainospalvelun, joka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka.

23 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan toista luetelmakohtaa on tulkittava niin, että sitä sovelletaan paitsi sellaisiin mainospalveluihin, jotka näiden palvelujen suorittaja suoraan suorittaa verovelvolliselle mainostajalle ja joista se laskuttaa tätä mainostajaa, myös sellaisiin mainospalveluihin, jotka suoritetaan mainostajalle välillisesti ja joista laskutetaan kolmatta, joka laskuttaa niistä edelleen mainostajaa (asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001, Kok., s. I-2361, 22 kohta ja asia C-438/01, Design Concept, tuomio 5.6.2003, Kok., s. I-5617, 17 kohta).

24 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamista ei estä palvelujen suorittamisen välillisyys, josta on kyse siinä tilanteessa, että ensimmäinen palvelujen suorittaja on suorittanut palvelut sellaiselle yritykselle ja laskuttanut niistä sellaista yritystä, jolle itselleen on annettu tehtäväksi mainospalvelujen suorittaminen, minkä jälkeen viimeksi mainittu laskuttaa näistä palveluista mainostajaa (em. asia Design Concept, tuomion 18 kohta).

25 Yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että palvelujen suorituspaikka määritetään kyseisen 9 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan ainoastaan sen perusteella, minne kyseisen palvelun suorittaja ja vastaanottaja ovat sijoittautuneet, ja että tässä artiklassa ei millään tavalla edellytetä sitä, että otetaan huomioon tämän ensimmäisen palvelujen suorituksen jälkeisiä liiketoimia (ks. vastaavasti em. asia Design Concept, tuomion 26 kohta).

26 Kun siis on kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista välillisesti suoritettavista palveluista, joiden suorittamisessa ovat osapuolina ensimmäinen palvelujen suorittaja, välikätenä toimiva palvelujen vastaanottaja ja mainostaja, joka vastaanottaa palveluja välikätenä toimivalta vastaanottajalta, on syytä tutkia erikseen se liiketoimi, joka muodostuu siitä, että ensimmäinen palvelujen suorittaja suorittaa palveluja välikätenä toimivalle vastaanottajalle, verotuspaikan määrittämiseksi tälle liiketoimelle (ks. vastaavasti em. asia Design Concept, tuomion 28 kohta).

27 Mainospalvelujen suorittamisen osalta on siis katsottava, että kun mainospalvelujen vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön alueen ulkopuolelle, kyseisen vastaanottajan kotipaikan katsotaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla lähtökohtaisesti olevan palvelujen suorituspaikka, ilman että on otettava huomioon sitä, että kyseinen vastaanottaja ei välttämättä ole lopullinen mainostaja.

Mainospalvelujen suorituspaikan määrittäminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla

28 Tämän tuomion edellisessä kohdassa esitetystä säännöstä poiketen kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla jäsenvaltio voi kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen verottamatta jättämisen välttämiseksi pitää tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevaa palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat maan alueella.

29 On täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu maa, jonka alueella tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat, ymmärretään mainospalvelujen osalta maaksi, josta käsin mainosviestit levitetään.

30 Riippumatta siitä, että näiden palvelujen vastaanottajat voivat olla jakautuneita kaikkialle maailmaan, on nimittäin selvää, että italialaisia tiedotusvälineitä levitetään ennen kaikkea vastaanottajille Italiassa.

31 Niinpä mainosviestien tosiasiallisen käytön ja hyödyntämisen on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa katsottava tapahtuvan Italiassa.

32 Tästä seuraa, että siinä tapauksessa, että tässä säännöksessä säädetty mahdollisuus otetaan käyttöön, ja pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaiset voivat kuudennen direktiivin 9 artiklan yhdessä luettujen 2 ja 3 kohdan nojalla katsoa, että palvelujen suorittajan palvelujen vastaanottajalle, olipa tämä lopullinen tai välikätenä toimiva, suorittamat mainospalvelut on suoritettu valtion alueella ja että ne ovat sellaisenaan verollisia, mutta se ei voi pitää verollisina mainospalveluja, joita yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut välikätenä toimiva palvelujen vastaanottaja tarjoaa omille asiakkailleen.

33 Palvelujen suoritukseen, joka kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa asetettujen kriteereiden (se, että kotipaikka on kolmannessa valtiossa ja että jäsenvaltiossa ei ole kiinteää toimipaikkaa) mukaan katsotaan suoritetuksi yhteisön ulkopuolella ja jota tämän saman artiklan 2 kohdan e alakohta ei koske, ei voida soveltaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädettyä poikkeusta.

Se, mikä vaikutus veroedustajan käsitteellä on mainospalvelujen suorituspaikan määrittämiseen

34 On korostettava, että muun muassa 13. direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa ja arvonlisäveroasetuksen 17 §:ssä mainitun kaltaisen veroedustajan nimeämisellä ei sellaisenaan ole vaikutusta siihen, ovatko sen henkilön, jota edustetaan, vastaanottamat tai suorittamat palvelut verollisia vai eivät, koska edustusjärjestelmän tavoitteena on yksinomaan se, että veroviranomaisilla on kotimaassa oleva yhteyshenkilö, kun verovelvollinen on sijoittautunut ulkomaille.

35 Asia on toisin kuitenkin silloin, kun veroedustajalla on taloudellinen tehtävä kyseisessä palvelujen suorituksessa, mutta veroedustajan suorittamat liiketoimet ovat tällöin verollisia juuri tämän tehtävän vuoksi eivätkä hänen veroedustajan ominaisuutensa vuoksi.

36 Asiakirja-aineistosta samoin kuin Italian hallituksen istunnossa lausumasta ilmenee kuitenkin, että Athesia Druckilla ei ole ollut pääasiassa minkäänlaista taloudellista tehtävää kyseisessä palvelujen suorituksessa, joten sitä ei voida pitää kuudennen direktiivin 6 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna välikätenä.

Se, mikä vaikutus mainospalvelujen suorituspaikan määrittämisellä on oikeudelle saada arvonlisäveron palautusta

37 On täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun palvelujen suorituksen verollisuus ei vie verovelvolliselta oikeutta arvonlisäveron palautukseen, kun verovelvollinen täyttää 13. direktiivin 2 artiklassa asetetut edellytykset.

38 Kaikkien edellä esitettyjen huomioiden perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava seuraavasti:

– Kun mainospalvelujen vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön alueen ulkopuolelle, kyseisen vastaanottajan kotipaikan katsotaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla lähtökohtaisesti olevan palvelujen suorituspaikka. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin turvautua kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan

b alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen ja katsoa kyseisten palvelujen suorituspaikan tästä lähtökohdasta poiketen olevan kyseisen jäsenvaltion alueella.

– Jos turvaudutaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen, yhteisöön sijoittautuneen palvelujen suorittajan kolmannessa valtiossa sijaitsevalle vastaanottajalle, olipa tämä vastaanottaja lopullinen vastaanottaja tai välikätenä toimiva vastaanottaja, suorittama mainospalvelu katsotaan suoritetuksi yhteisössä edellyttäen, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat kyseisen jäsenvaltion alueella. Asia on mainospalvelujen osalta näin, kun palvelujen suorituksen kohteena olevia mainosviestejä levitetään kyseisestä jäsenvaltiosta.

– Kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohta ei voi johtaa sellaisten mainospalvelujen verottamiseen, joita yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut palvelujen suorittaja tarjoaa omille asiakkailleen, vaikka kyseinen palvelujen suorittaja olisi aiemman palvelujen suorituksen osalta ollut välikätenä toimiva vastaanottaja, kun tällainen palvelujen suoritus ei kuulu tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan ja yleisemmin kyseisen direktiivin kokonaisuutena tarkastellun 9 artiklan, johon tämän saman direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa nimenomaisesti viitataan, soveltamisalaan.

– Kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun palvelun verollisuus ei vie verovelvolliselta oikeutta arvonlisäveron palautukseen, kun verovelvollinen täyttää 13. direktiivin 2 artiklassa asetetut edellytykset.

– Veroedustajan nimeämisellä ei sellaisenaan ole vaikutusta siihen, ovatko sen henkilön, jota edustetaan, vastaanottamat tai suorittamat palvelut verollisia vai eivät.

Oikeudenkäyntikulut

39 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Kun mainospalvelujen vastaanottaja on sijoittautunut Euroopan yhteisön alueen ulkopuolelle, kyseisen vastaanottajan kotipaikan katsotaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1997 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 31.7.1984 annetulla kymmenennellä neuvoston direktiivillä 84/386/ETY, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan nojalla lähtökohtaisesti olevan palvelujen suorituspaikka. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin turvautua kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin on muutettuna, 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa

säädettyyn mahdollisuuteen ja katsoa kyseisten palvelujen suorituspaikan tästä lähtökohdasta poiketen olevan kyseisen jäsenvaltion alueella.

Jos turvaudutaan kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen, Euroopan yhteisöön sijoittautuneen palvelujen suorittajan kolmannessa valtiossa sijaitsevalle vastaanottajalle, olipa tämä vastaanottaja lopullinen vastaanottaja tai välikätenä toimiva vastaanottaja, suorittama mainospalvelu katsotaan suoritetuksi Euroopan yhteisössä edellyttäen, että kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat kyseisen jäsenvaltion alueella. Asia on mainospalvelujen osalta näin, kun palvelujen suorituksen kohteena olevia mainosviestejä levitetään kyseisestä jäsenvaltiosta.

Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 artiklan 3 kohdan b alakohta ei voi johtaa sellaisten mainospalvelujen verottamiseen, joita Euroopan yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut palvelujen suorittaja tarjoaa omille asiakkailleen, vaikka kyseinen palvelujen suorittaja olisi aiemman palvelujen suorituksen osalta ollut välikätenä toimiva vastaanottaja, kun tällainen palvelujen suoritus ei kuulu tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan ja yleisemmin kyseisen direktiivin kokonaisuutena tarkastellun 9 artiklan, johon tämän saman direktiivin 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa nimenomaisesti viitataan, soveltamisalaan.

Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun palvelun verollisuus ei vie verovelvolliselta oikeutta arvonlisäveron palautukseen, kun verovelvollinen täyttää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle

sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY 2 artiklassa asetetut edellytykset.

Veroedustajan nimeämisellä ei sellaisenaan ole vaikutusta siihen, ovatko sen henkilön, jota edustetaan, vastaanottamat tai suorittamat palvelut verollisia vai eivät.

Allekirjoitukset