DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 19 februari 2009 *

I mål C-1/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Corte suprema di cassazione (Italien) genom beslut av den 20 september 2007, som inkom till domstolen den 2 januari 2008, i målet

Athesia Druck Srl

mot

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

meddelar

* Rättegångsspråk: italienska.

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh, och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 november 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Athesia Druck Srl, genom B. Migliucci och T. Kofler, avvocati,

— Italiens regering, genom R. Adam, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Aresu och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets tionde direktiv 84/386/EEG av den 31 juli 1984 (EGT L 208, s. 58; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 122) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Athesia Druck Srl (nedan kallat Athesia Druck), å ena sidan, och ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate, å andra sidan, rörande ett återkrav av mervärdesskatt för åren 1993 och 1994.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Sjunde skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar … tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där tjänsteleverantören som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

4 I artikel 6.4 i sjätte direktivet föreskrivs att då en skattskyldig person i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållandet av tjänster, ska det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.

5 I artikel 9 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

…

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

…

— Reklamtjänster

…

3. För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e … betrakta

a) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga inom landets territorium såsom liggande utanför gemenskapen, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,

b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.

…”

6 I artikel 2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade på gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde direktivet), föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat till skattskyldiga som inte är etablerade [på] gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all

mervärde[s]skatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom … i landet av andra skattskyldiga personer … i den mån … tjänsterna används för … tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet.

2. Medlemsstaterna får göra återbetalning enligt punkt 1 beroende av att motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas av tredjeland.

3. Medlemsstaterna får kräva att en skatterepresentant utses.”

Den nationella lagstiftningen

7 Genom presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 om införande och reglering av mervärdesskatt (ordinarie tillägg till GURI nr 292, av den 11 november 1972), i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat dekretet om mervärdesskatt), införlivas de ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet med italiensk rätt.

8 I artikel 7 i dekretet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”…

Tjänster ska anses ha tillhandahållits i Italien när de … tillhandahålls av personer som är bosatta i den staten eller av personer som stadigvarande vistas där och som inte är bosatta i utlandet, samt när tjänsterna tillhandahålls från fasta driftställen i Italien som innehas av personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i utlandet. Tjänster ska inte anses ha tillhandahållits i den nämnda staten när de tillhandahålls från fasta driftställen i utlandet som innehas av personer som är bosatta i Italien eller som stadigvarande vistas där. Beträffande andra personer än fysiska personer ska i denna artikel platsen där en person är bosatt förstås som platsen för sätet, och platsen där en person stadigvarande vistas förstås som platsen för den verkliga ledningen.

Följande är undantaget från ovanstående stycke:

…

d) … [R]eklamtjänster … samt de förmedlingstjänster som ingår i de förstnämnda tjänsterna och de som ingår i skyldigheten att inte utföra dem, ska anses ha utförts i Italien när de tillhandahålls av personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i den staten och som inte är bosatta utomlands, samt när de tillhandahålls från fasta driftställen i Italien som innehas av personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i utlandet, med undantag för om tjänsterna nyttjas utanför Europeiska ekonomiska gemenskapen.

e) De tjänster som avses i föregående punkt, vilka tillhandahålls personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i andra medlemsstater i Europeiska ekonomiska

gemenskapen, ska anses ha tillhandahållits i Italien när tjänstemottagaren inte är skattskyldig i den stat där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

f) De tjänster som avses [i punkt] e, … vilka tillhandahålls personer som är bosatta eller stadigvarande vistas utanför Europeiska ekonomiska gemenskapen … ska anses ha tillhandahållits i Italien när tjänsterna nyttjas där. Dessa tjänster ska, om de tillhandahålls av personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Italien åt personer som är bosatta eller stadigvarande vistas utanför Europeiska ekonomiska gemenskapen, anses ha tillhandahållits i Italien när de nyttjas där eller i en annan medlemsstat i gemenskapen.”

9 I artikel 17 i dekretet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Skattskyldiga är de personer som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som är skattepliktiga. Skatten ska erläggas till statskassan …

De skyldigheter och rättigheter som följer av att förevarande dekret tillämpas på transaktioner som har genomförts i Italien av eller för personer som inte är etablerade i Italien och som inte har något fast driftställe där, [ska] fullgöras eller utövas av en representant som är etablerad i Italien …, och som ansvarar solidariskt med den företrädda personen för de skyldigheter som följer av tillämpningen av förevarande dekret. …

I avsaknad av en enligt föregående stycke utsedd representant, ska de skyldigheter som avser … tillhandahållande av tjänster i Italien som utförs av personer etablerade i utlandet, samt de skyldigheter som avser tillhandahållandet av tjänster som avses i artikel 3 punkt 2 och som tillhandahålls av personer som är etablerade i utlandet till personer som är etablerade i Italien, fullgöras av leverantören eller tjänstemottagaren som … nyttjar tjänsterna inom ramen för sin rörelse, vid utövandet av konstnärlig verksamhet eller av ett yrke …

Bestämmelserna i andra och tredje styckena är inte tillämpliga på transaktioner som utförs från eller åt fasta driftställen i Italien som innehas av en person som är bosatt i utlandet.”

10 I artikel 38b i dekretet om mervärdesskatt återges i huvudsak bestämmelserna i trettonde direktivet.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Under åren 1993 och 1994 köpte Athesia Advertising GmbH (nedan kallat Athesia Advertising) i eget namn och för österrikiska och tyska uppdragsgivares räkning, reklamutrymme i italienska medier (dagstidningar, veckotidningar, radio och television). Athesia Advertising är ett bolag bildat enligt österrikisk rätt med säte i Innsbruck (Österrike). Föremålet för bolagets verksamhet var att driva en reklambyrå. Athesia Advertising bedrev verksamheten från Österrike utan att ha ett fast driftställe i Italien. Athesia Advertising hade emellertid ett italienskt dotterbolag, Athesia Druck, med säte i Bressanone (Italien), som hade utsetts till Athesia Advertisings skatterepresentant enligt artikel 17 i dekretet om mervärdesskatt.

12 Mervärdesskatt fakturerades för reklamtjänsterna i fråga i målet vid den nationella domstolen. Fakturorna var utställda av både Athesia Advertising och Athesia Druck. Athesia Advertising tillhandahöll vid behov egna tjänster till sina uppdragsgivare. Eftersom Athesia Druck hade betalat mervärdesskatt i Italien, begärde det bolaget återbetalning från den italienska skattemyndigheten i enlighet med trettonde direktivet.

13 År 1999 delgav Ufficio IVA di Bolzano (mervärdesskattekontoret i Bolzano, Italien) Athesia Druck, i dess egenskap av skatterepresentant för Athesia Advertising, beslut om omprövning avseende den mervärdesskatt som bolaget hade deklarerat för åren 1993 och 1994 med krav på att ytterligare mervärdesskatt skulle betalas. Enligt Ufficio IVA di Bolzano hade Athesia Druck, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, nämligen underlåtit att fakturera reklamtjänster som hade tillhandahållits Athesia Advertisings österrikiska och tyska uppdragsgivare. Frågan om platsen för tillhandahållande av de nämnda tjänsterna uppkom således indirekt.

14 Kravet på ytterligare mervärdesskatt förenades med en administrativ sanktionsavgift.

15 Athesia Druck överklagade de aktuella besluten om eftertaxering till Commissione tributaria di primo grado di Bolzano. I beslut av den 11 april och den 11 oktober 2000 ogillade Commissione tributaria di primo grado di Bolzano bolagets överklagande i den del som avsåg mervärdesskatten, medan den biföll överklagandet i den del som avsåg den administrativa sanktionsavgiften, för vilken Athesia Druck befriades från betalningsskyldighet.

16 Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano ogillade, genom beslut av den 17 december 2004, såväl Athesia Drucks överklagande avseende mervärdesskatten som Ufficio IVA di Bolzanos anslutningsöverklagande.

17 Athesia Druck överklagade det nämnda beslutet till den hänskjutande domstolen, Corte suprema di cassazione.

18 Corte suprema di cassazione beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Vilken ska enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet … anses vara platsen för tillhandahållandet av en reklamtjänst som tillhandahålls av en person som är etablerad i en av Europeiska gemenskapens medlemsstater åt en tjänstemottagare som är etablerad utanför gemenskapen men har en skatterepresentant i en medlemsstat? Är denna plats den plats där reklammeddelandets adressat är etablerad, den plats där det bolag som i Italien företräder det bolag som inte är etablerat i gemenskapen i skattefrågor har sitt säte, den plats där det bolag som inte är etablerat i gemenskapen och som är uppdragsgivare för reklamtjänsten har sitt säte eller den plats där uppdragsgivaren för det bolag som inte är etablerat i gemenskapen är etablerad?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i hur platsen för tillhandahållande av en reklamtjänst, i den mening som avses i artikel 9 i sjätte direktivet, ska fastställas under sådana förhållanden som de i målet vid den domstolen. I målet vid den hänskjutande domstolen är den tjänsteleverantör som tillhandahåller tjänsterna etablerad i en medlemsstat, medan tjänstemottagaren, som är etablerad utanför gemenskapen men har en skatterepresentant i den nämnda medlemsstaten, ibland är den slutliga tjänstemottagaren, det vill säga annonsören, och ibland en tjänstemottagare i mellankommande led, som själv tillhandahåller en tjänst åt sina uppdragsgivare, nämligen annonsörerna.

Inledande synpunkter

20 Domstolen erinrar om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en allmän regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda anknytningskriterier. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, och av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, REG 2008, s. I-8255, punkt 24).

21 Reklamtjänster som avses i artikel 9.2 e andra stycket i sjätte direktivet omfattas av tillämpningsområdet för dessa särskilda anknytningskriterier.

Fastställande av platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet

22 Det framgår av lydelsen i artikel 9.2 e andra streckraden i sjätte direktivet att platsen för tillhandahållande av reklamtjänster åt tjänstemottagare som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tjänsteleverantören, ska vara den plats där tjänstemottagaren har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där vederbörande är bosatt eller stadigvarande vistas.

23 Artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet ska enligt domstolens rättspraxis tolkas så, att den är tillämplig inte bara på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som tjänsteleverantören fakturerar en skattskyldig annonsör, utan också på de tjänster som indirekt tillhandahålls annonsören och som faktureras tredje man som vidarefakturerar annonsören (dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI, REG 2001, s. I-2361, punkt 22, och av den 5 juni 2003 i mål C-438/01, Design Concept, REG 2003, s. I-5617, punkt 17).

24 Härav följer att tjänsternas indirekta karaktär, som beror på att de tillhandahålls och faktureras ett företag, vilket självt har fått uppdraget att tillhandahålla reklamtjänster, av en förste tjänsteleverantör innan de faktureras annonsören av det förstnämnda företaget, inte utgör hinder för en tillämpning av artikel 9.2 e i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet Design Concept, punkt 18).

25 Domstolen har uttryckligen påpekat att enligt artikel 9.1 och 9.2 är det för fastställandet av platsen för ett tillhandahållande av tjänster enbart avgörande var tjänsteleverantören och tjänstemottagaren i fråga är etablerade. I denna artikel anges på intet sätt att transaktioner efter detta första tillhandahållande av tjänster ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Design Concept, punkt 26).

26 I ett fall där tjänster tillhandahålls indirekt, såsom i målet vid den nationella domstolen, och som berör en förste tjänsteleverantör, en tjänstemottagare i mellankommande led och en annonsör som tar emot tjänster från en tjänstemottagare i mellankommande led, ska följaktligen den transaktion som avser de tjänster som den förste tjänsteleverantören tillhandahåller en tjänstemottagare i mellankommande led prövas separat vid fastställandet av platsen för beskattning av denna transaktion (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Design Concept, punkt 28).

27 Domstolen anser därför att när tjänstemottagaren är etablerad utanför gemenskapen, är platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet i princip den plats där tjänstemottagaren har sitt säte, utan att det finns anledning att beakta den omständigheten att tjänstemottagaren inte nödvändigtvis är den slutliga annonsören.

Fastställande av platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster enligt artikel 9.3 b i sjätte direktivet

28 Med undantag från den bestämmelse som anges i den föregående punkten får en medlemsstat enligt artikel 9.3 b i sjätte direktivet, i syfte att undvika utebliven beskattning med avseende på tillhandahållanden av tjänster enligt artikel 9.2 e i det nämnda direktivet, anse att en plats för tillhandahållande av tjänster, som enligt den artikeln skulle ligga utanför gemenskapen, ligger inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.

29 Med det land inom vars territorium den egentliga användningen och utnyttjandet äger rum, i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet, menas med avseende på reklamtjänster det land från vilket reklammeddelandena sprids.

30 Det står klart att italiensk media, oberoende av den omständigheten att mottagarna av dessa tjänster i själva verket kan vara spridda över hela världen, framför allt sprids i Italien.

31 Den egentliga användningen och utnyttjandet av reklammeddelandena ska följaktligen, under sådana förhållanden som de i målet vid den nationella domstolen, anses ha ägt rum i Italien.

32 Av detta följer att vid användningen av den möjlighet som föreskrivs i denna bestämmelse, och i en situation som den i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten enligt artikel 9.2 i sjätte direktivet jämförd med artikel 9.3 i samma direktiv med rätta anse att de reklamtjänster som tjänsteleverantören tillhandahåller den slutliga tjänstemottagaren eller tjänstemottagare i mellankommande led hade utförts i den medlemsstaten och att de var skattepliktiga i sig. Det är emellertid felaktigt av skattemyndigheterna att anse att de tjänster som en tjänstemottagare i mellankommande led, vilken är etablerad utanför gemenskapen, har tillhandahållit sina egna uppdragsgivare är skattepliktiga.

33 Tjänster som enligt de kriterier som uppställs i artikel 9.1 i sjätte direktivet ska anses ha tillhandahållits utanför gemenskapen (bolagets säte är beläget i ett tredjeland och det saknar fast driftställe i en medlemsstat) och som inte avses i artikel 9.2 e kan inte omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 9.3 b i sjätte direktivet.

Betydelsen av begreppet skatterepresentant för fastställandet av platsen för tillhandahållande av reklamtjänster

34 Den omständigheten att en sådan skatterepresentant som omnämns i bland annat artikel 2.3 i trettonde direktivet och artikel 17 i dekretet om mervärdesskatt utses, saknar i sig betydelse för frågan huruvida de tjänster som har tagits emot eller tillhandahållits av den representerade personen är skattepliktiga eller inte, då syftet med att ha en representant enbart är att möjliggöra för skattemyndigheten att ha en nationell motpart när den skattskyldiga personen är etablerad i utlandet.

35 Det förhåller sig dock annorlunda när skatterepresentanten har deltagit i tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna på ett sätt som är av ekonomisk betydelse. Det är i sådant fall på grund av detta deltagande och inte därför att vederbörande är skatterepresentant som de transaktioner som denne har utfört är skattepliktiga.

36 Det framgår emellertid av handlingarna i målet och av de uttalanden som den italienska regeringen gjorde vid förhandlingen att Athesia Druck i målet vid den nationella domstolen inte deltog i tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna på ett sätt som är av ekonomisk betydelse och således inte kan anses utgöra en tjänstemottagare i mellankommande led i den mening som avses i artikel 6.4 i sjätte direktivet.

Betydelsen av hur platsen för tillhandahållande av reklamtjänster fastställs för rätten till återbetalning av mervärdesskatt

37 Den omständigheten att en tjänst är beskattningsbar i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet utgör inte hinder för en skattskyldig persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt när de villkor som föreskrivs i artikel 2 i trettonde direktivet är uppfyllda.

38 Mot bakgrund av ovan anförda skäl ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt:

— När tjänstemottagaren är etablerad utanför gemenskapen är platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet i princip den plats där tjänstemottagaren har sitt säte. Medlemsstaterna får emellertid åberopa den möjlighet som föreskrivs i artikel 9.3 b i sjätte direktivet och med undantag från

den nämnda principen fastställa att platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna ska anses vara belägen i den berörda medlemsstaten.

— Om den möjlighet som föreskrivs i artikel 9.3 b i sjätte direktivet anlitas, ska en reklamtjänst som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i gemenskapen åt en tjänstemottagare som är belägen i ett tredjeland anses ha tillhandahållits i gemenskapen, oberoende av om tjänstemottagaren är den slutliga tjänstemottagaren eller en tjänstemottagare i mellankommande led. Detta gäller under förutsättning att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna, i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet, äger rum i den berörda medlemsstaten. Med avseende på reklamtjänster är detta fallet när de reklammeddelanden som är föremål för tjänsten sprids från den berörda medlemsstaten.

— Artikel 9.3 b i sjätte direktivet kan inte medföra beskattning av reklamtjänster som en tjänsteleverantör som är etablerad utanför gemenskapen tillhandahåller sina egna uppdragsgivare, även om leverantören varit tjänstemottagare i mellankommande led med avseende på en tidigare tillhandahållen tjänst, eftersom en sådan tjänst inte omfattas av artikel 9.2 e i sjätte direktivet, eller mer allmänt av artikel 9 i nämnda direktiv i dess helhet, vilka är bestämmelser som det uttryckligen hänvisas till i nämnda artikel 9.3 b.

— Den omständigheten att en tjänst är skattepliktig i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet utgör inte hinder för en skattskyldig persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt när de villkor som föreskrivs i artikel 2 i trettonde direktivet är uppfyllda.

— Den omständigheten att en skatterepresentant utses saknar i sig betydelse för frågan huruvida de tjänster som har tagits emot eller tillhandahållits av den företrädda personen är skattepliktiga eller inte.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

När tjänstemottagaren är etablerad utanför Europeiska gemenskapen är platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster enligt artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets tionde direktiv 84/386/EEG av den 31 juli 1984, i princip den plats där tjänstemottagaren har sitt säte. Medlemsstaterna får emellertid anlita den möjlighet som föreskrivs i artikel 9.3 b i sjätte direktivet 77/388, i ändrad lydelse, och med undantag från

den nämnda principen fastställa att platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna ska anses vara belägen i den berörda medlemsstaten.

Om den möjlighet som föreskrivs i artikel 9.3 b i sjätte direktivet 77/388, i ändrad lydelse, anlitas, ska en reklamtjänst som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i Europeiska gemenskapen åt en tjänstemottagare som är belägen i ett tredjeland anses ha tillhandahållits i Europeiska gemenskapen, oberoende av om tjänstemottagaren är den slutlige tjänstemottagaren eller en tjänstemottagare i mellankommande led. Detta gäller under förutsättning att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna, i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet, äger rum i den berörda medlemsstaten. Med avseende på reklamtjänster är detta fallet när de reklammeddelanden som är föremål för tjänsten sprids från den berörda medlemsstaten.

Artikel 9.3 b i sjätte direktivet 77/388, i ändrad lydelse, kan inte medföra beskattning av reklamtjänster som en tjänsteleverantör som är etablerad utanför Europeiska gemenskapen tillhandahåller sina egna uppdragsgivare, även om leverantören varit tjänstemottagare i mellankommande led med avseende på en tidigare tillhandahållen tjänst, eftersom en sådan tjänst inte omfattas av artikel 9.2 e i sjätte direktivet eller, mer allmänt, av artikel 9 i nämnda direktiv i dess helhet, vilka är bestämmelser som det uttryckligen hänvisas till i nämnda artikel 9.3 b.

Den omständigheten att en tjänst är skattepliktig i den mening som avses i artikel 9.3 b i sjätte direktivet 77/388, i ändrad lydelse, utgör inte hinder för en skattskyldig persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt när de villkor som föreskrivs i artikel 2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den

17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium, är uppfyllda.

Den omständigheten att en skatterepresentant utses saknar i sig betydelse för frågan huruvida de tjänster som har tagits emot eller tillhandahållits av den företrädda personen är skattepliktiga eller inte.

Underskrifter