TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 19. februārī *

Lieta C-1/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 20. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 2. janvārī, tiesvedībā

Athesia Druck Srl

pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J.-N. Cunha Rodrigues*], J. Klučka [*J. Klučka*], P. Linda [*P. Lindh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 19. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Athesia Druck Srl* vārdā — B. Migluči [*B. Migliucci*] un T. Koflers [*T. Kofler*], *avvocati*,

— Itālijas valdības vārdā — R. Adams [*R. Adam*], pārstāvis, kam palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.) ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1984. gada 31. jūlija Desmitajā direktīvā 84/386/EEK (OV L 208, 58. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Athesia Druck Srl* (turpmāk tekstā — "*Athesia Druck*") un *Ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate* attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") pārrēķinu, kas šai sabiedrībai nosūtīts par 1993. un 1994. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas septītais apsvērums formulēts šādi:

"[..] tā kā tās vietas noteikšana, kur veikti darījumi, par kuriem uzliek nodokļus, bijusi saistīta ar konfliktiem par dalībvalstu jurisdikciju, jo īpaši attiecībā uz preču piegādi montāžai un pakalpojumu sniegšanu; [..] kaut arī vietu, kur sniedz pakalpojumus, principā vajadzētu noteikt kā vietu, kura personai, kura tos sniedz, ir galvenā darbības vieta, šī vieta jānosaka tās personas valstī, kurai sniedz pakalpojumus, jo īpaši attiecībā uz noteiktiem pakalpojumiem, ko cits citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču cenā".

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 4. punktu, ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis 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) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanu [..] var uzskatīt, ka:

a) pakalpojumu sniegšanas vieta, kura atbilstīgi šim pantam atrastos valsts teritorijā, atrodas ārpus Kopienas, ja pakalpojumus lieto un izmanto ārpus Kopienas;

b) pakalpojumu sniegšanas vieta, kura atbilstīgi šim pantam atrastos ārpus Kopienas, atrodas valsts teritorijā, ja pakalpojumus lieto un izmanto šīs valsts teritorijā.

[..]"

6 Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.; turpmāk tekstā — "Trīspadsmitā direktīva"), 2. pantā ir noteikts sekojošais:

"1. Nemazinot 3. un 4. panta nozīmi, katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem [..], ko tai šīs valsts

teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, [..], ciktāl [..] [šos] pakalpojumus lieto [..] [šīs direktīvas] 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā.

2. Dalībvalstis var padarīt 1. punktā minēto atmaksāšanu atkarīgu no līdzvērtīgu priekšrocību piešķiršanas trešajās valstīs apgrozījuma nodokļa jomā.

3. Dalībvalstis var pieprasīt nodokļu pārstāvja norīkošanu."

Valsts tiesiskais regulējums

7 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra dekrēta Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa izveidošanu un regulējumu (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292 kārtējais pielikums) redakcijā, kas piemērojama pamata prāvas apstākļiem (turpmāk tekstā — "Dekrēts par PVN"), transponē iepriekš minētās Sestās direktīvas normas Itālijas tiesībās.

8 Dekrēta par PVN 7. pantā ir noteikts:

"[..]

Pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu valsts teritorijā, ja tos sniegušas personas, kuru pastāvīgā adrese ir minētajā teritorijā, vai personas, kuras tajā rezidē un savu pastāvīgo adresi nav reģistrējušas ārvalstīs, kā arī pastāvīgas iestādes Itālijā, kuru īpašnieki ir personas ar pastāvīgo adresi ārvalstīs vai kuras rezidē ārvalstīs; [pakalpojumu sniegšanu] neuzskata par veiktu valsts teritorijā, ja tos sniegušas pastāvīgas iestādes ārvalstīs, kas pieder personām, kuru pastāvīgā adrese ir Itālijā vai kuras tajā rezidē. Šī panta mērķiem attiecībā uz personām, kas nav fiziskas personas, ar pastāvīgo adresi saprot vietu, kur atrodas to juridiskais sēdeklis, un ar rezidēšanas vietu saprot vietu, kur ir to faktiskais sēdeklis.

Atkāpjoties no šī panta iepriekšējā daļā noteiktā:

[..]

d) [..] uzskata, ka reklāmas pakalpojumi [..], kā arī starpniecības pakalpojumi, kas raksturīgi iepriekš minētajiem pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas raksturīgi pienākumam šādus pakalpojumus 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, kā arī ja tie sniegti pastāvīgām iestādēm Itālijā, 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 iepriekšējā punktā 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]punktā 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 šī pēdējā minētā 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 Dekrēta 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 šī 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 pastāvīgas iestādes, atbilstoši parastajiem nosacījumiem var izpildīt vai izmantot pārstāvis, kas ir reģistrēts valsts teritorijā [..], kas solidāri ar pārstāvēto personu ir atbildīgs par to, lai tiktu izpildīti pienākumi, kuri izriet no šī dekrēta piemērošanas. [..]

Ja atbilstoši iepriekšējai [šī panta] daļai nav iecelts pārstāvis, pienākumi, kas saistīti [..] ar pakalpojumiem, ko valsts teritorijā sniegušas personas, kas reģistrētas ārvalstīs, kā arī pienākumi, kas saistīti ar 3. panta 2. punktā 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 pārņem Trīspadsmitās direktīvas normas.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

11 1993. un 1994. gadā *Athesia Advertising GmbH* (turpmāk tekstā — "*Athesia Advertising*"), saskaņā ar Austrijas tiesībām dibināta sabiedrība, kas reģistrēta Insbrukā [*Innsbruck*] (Austrija) un kuras mērķis bija reklāmas aģentūras izmantošana, lai savā vārdā 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 pārstāvi atbilstoši Dekrēta par PVN 17. pantam.

12 Par pamata prāvā apskatāmajiem reklāmas pakalpojumiem tika izrakstīti rēķini, ieturot PVN. Rēķini 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 Trīspadsmitajai direktīvai.

13 1999. gadā *Ufficio IVA di Bolzano* (Bolzano (Itālija) PVN birojs) paziņoja *Athesia Druck* par maksājamā PVN apmēru atbilstoši šīs sabiedrības paziņojumiem par 1993. un 1994. gadu, tai darbojoties kā *Athesia Advertising* nodokļu pārstāvim, pamatojot, kā tas izriet no lēmuma par prejudiciālā 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 maksājamā 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* prasījumus attiecībā uz PVN, no kura maksāšanas tā atbrīvota netika, tā arī *Ufficio IVA di Bolzano* izvirzītos pretprasījumus.

17 *Athesia Druck* par šo lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Corte suprema di cassazione* [Augstākajā Kasācijas tiesā], 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 — Kopēja 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 pērk 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 pakalpojumu 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. Šī panta 1. punktā šajā sakarā ir sniegts vispārīga rakstura regulējums, bet tā paša panta 2. punktā ir ietverta virkne specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (1985. gada 4. jūlija spriedums lietā 168/84 *Berkholz*, *Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-327/94 *Dudda*, *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts; kā arī 2008. gada 6. novembra spriedums lietā C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, Krājums, I-8255. lpp., 24. punkts).

21 Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otrajā ievilkumā paredzētie reklāmas pakalpojumi ietilpst šo īpašo piesaistes vietu piemērošanas jomā.

Par reklāmas pakalpojumu sniegšanas vietu saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu

22 No Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otrā ievilkuma formulējuma izriet, ka vieta, kur sniegti reklāmas pakalpojumi, kas sniegti klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kam sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē.

23 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta otrais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams ne tikai attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem, kas sniegti tieši un par kuriem pakalpojuma sniedzējs izrakstījis rēķinu nodokļa maksātājam, bet arī pakalpojumiem, kas sniegti netieši reklāmas devējam un par kuriem rēķins izrakstīts trešajai personai, kas savukārt par tiem izraksta rēķinu reklāmas devējam (2001. gada 15. marta spriedums lietā C-108/00 *SPI*, *Recueil*, I-2361. lpp., 22. punkts, un 2003. gada 5. jūnija spriedums lietā C-438/01 *Design Concept*, *Recueil*, I-5617. lpp., 17. punkts).

24 No tā izriet, ka pakalpojumu netiešais raksturs, kas izriet no apstākļa, ka tos sniedzis un par tiem rēķinu izrakstījis pirmais pakalpojumu sniedzējs uzņēmumam, kas pats nolīgts, lai tas sniegtu reklāmas pakalpojumus, pirms par tiem šis uzņēmums izrakstījis rēķinu reklāmas devējam, neliedz piemērot Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu (iepriekš minētais spriedums lietā *Design Concept*, 18. punkts).

25 Tiesa ir tieši norādījusi, ka saskaņā ar minētā 9. panta 1. un 2. punktu, pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana ir atkarīga vienīgi no tā, kur ir reģistrēti attiecīgie piegādātāji vai pakalpojumu saņēmēji, jo šis pants nekādi neprasa ņemt vērā darījumus, kas veikti pēc šīs pirmās pakalpojumu sniegšanas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Design Concept*, 26. punkts).

26 Tādējādi netiešas pakalpojumu sniegšanas gadījumā, kāda tiek apskatīta pamata prāvā, kas ietver pirmo pakalpojuma sniedzēju, vidējo pakalpojumu saņēmēju un reklāmas devēju, kas saņem pakalpojumus no vidējā saņēmēja, ir atsevišķi jāapskata darījums, kas attiecas uz pakalpojumiem, ko sniedz pirmais pakalpojumu sniedzējs vidējam pakalpojumu saņēmējam, lai noteiktu vietu, kur šis darījums apliekams ar nodokļiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Design Concept*, 28. punkts).

27 Tādēļ attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojuma saņēmējs ir reģistrēts ārpus Kopienas teritorijas, principā saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma saņemšanas vietu tiek uzskatīta minētā pakalpojumu saņēmēja sēdekļa atrašanās vieta un nav nepieciešams ņemt vērā apstākli, ka pakalpojuma saņēmējs obligāti nav galīgais reklāmas devējs.

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

28 Atkāpjoties 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 minēto pakalpojumu sniegšana, atļauj uzskatīt, ka valsts teritorijā atrodas tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kuri saskaņā ar šo pantu atrastos ārpus Kopienas, ja faktiskā pakalpojumu lietošana un izmantošana notiek valsts teritorijā.

29 Jāprecizē, ka valsts, kurā notiek faktiskā 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 faktiskā reklāmas materiālu izmantošana un ekspluatācija tādos 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 [šī panta] 3. punktu par pamatotu uzskatītu reklāmas pakalpojumus sniegšanu, ko veicis pakalpojumu sniedzējs galīgajam vai vidējam saņēmējam, kā tādu, kas veikta valsts teritorijā un kā tādu 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 sēdeklis trešajā valstī un pastāvīgas iestādes dalībvalstī neesamība) un ko neaptver šī paša panta 2. punkta e) apakšpunkts, nevar attiecināt Sestās direktīvas 9. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzēto atkāpi.

Par nodokļu pārstāvja jēdziena iespaidu uz reklāmas pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu

34 Ir jāuzsver, ka nodokļu pārstāvja nozīmēšana, kas īpaši minēta Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 3. punktā un Dekrēta par PVN 17. pantā, pati par sevi nekādi neiespaido to, vai pārstāvētās personas sniegtie vai saņemtie pakalpojumi ir vai nav apliekami ar nodokļiem, jo pārstāvēšanas mehānisma 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 attiecīgo pakalpojumu sniegšanā, taču šādos apstākļos tieši šīs lomas un nevis savas kā nodokļu pārstāvja lomas dēļ ar nodokļiem ir apliekami tā veiktie darījumi.

36 Tomēr no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, kā arī no Itālijas valdības tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pamata prāvā *Athesia Druck* nav pildījusi nekādu ekonomisku lomu attiecīgo 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 tiesībām saņemt 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 ārpus Kopienas teritorijas, principā saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma saņemšanas vietu tiek uzskatīta minētā pakalpojumu saņēmēja sēdekļa atrašanās vieta. Tomēr dalībvalstis 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 sēdekli 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 dalībvalstis 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 tādi reklāmas pakalpojumi, ko nodrošina ārpus 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 šis 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 nekādi neiespaido to, vai pārstāvētās personas sniegtie vai saņemtie pakalpojumi ir vai nav apliekami ar nodokļiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

attiecībā uz reklāmas pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojuma saņēmējs ir reģistrēts ārpus Eiropas Kopienas teritorijas, principā saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas paredzēti Padomes 1984. gada 31. jūlija Otrajā direktīvā 84/386/EEK, 9. panta 2. punkta e) apakšpunktu par pakalpojuma saņemšanas vietu tiek uzskatīta minētā pakalpojumu saņēmēja sēdekļa atrašanās vieta. Tomēr dalībvalstis var izmantot Sestās

direktīvas 77/388 ar grozījumiem 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 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 sēdekli 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 dalībvalstis teritorijā. Attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem tā 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 tādi reklāmas pakalpojumi, ko nodrošina ārpus 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 šis 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 pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā, 2. pantā;

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

[Paraksti]