TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. vasario 19 d.*

Byloje C-1/08

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2007 m. rugsėjo 20 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Athesia Druck Srl

prieš

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Proceso kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, P. Lindh, J. Klučka ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Athesia Druck Srl*, atstovaujamos advokatų B. Migliucci, ir T. Kofler,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos R. Adam, padedamo *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1984 m. liepos 31 d. Dešimtąja Tarybos direktyva 84/386/EEB (OL L 208, p. 58; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 121, toliau – Šeštoji direktyva), 9 straipsnio 2 dalies e punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Athesia Druck Srl* (toliau – *Athesia Druck*) ir *Ministero dell'Economia e delle Finanze* bei *Agenzia delle Entrate* dėl priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 1993 ir 1994 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos septinta konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra sukėlęs tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač ryšium su <…> paslaugų teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš principo apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiančio paslaugas asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto toji vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypač tam tikrų apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalį kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis pats gavo ir suteikė tas paslaugas.

5 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę buveinę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo

vietos ar nuolatinės buveinės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<…>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę buveinę, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<…>

— reklamos paslaugos,

<…>

3. Kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo, valstybės narės gali 2 dalies e punkte nurodytų paslaugų teikimo <…> atžvilgiu laikyti:

a) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia šalies teritorijoje, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta už Bendrijos ribų, paslaugų teikimo vieta yra už Bendrijos ribų;

b) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia už Bendrijos ribų, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta šalies teritorijoje, paslaugų teikimo vieta yra šalies teritorijoje.“ (Pataisytas vertimas)

6 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129, toliau – Tryliktoji direktyva) 2 straipsnyje numatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos

teritorijoje, grąžina visą (PVM), jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas <…>, jei tos prekės naudojamos <…> teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1b punkte.

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas (PVM) sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

3. Valstybės narės turi teisę reikalauti skirti atstovą mokesčių klausimais.“

Nacionalinės teisės aktai

7 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo (GURI nuolatinis priedas, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d.) pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytina redakcija (toliau – Dekretas dėl PVM) į Italijos teisę perkėlė minėtas Šeštosios direktyvos nuostatas.

8 Dekreto dėl PVM 7 straipsnyje nustatyta:

„<…>

Paslaugos laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai jas teikia asmenys, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra valstybės teritorijoje, arba asmenys rezidentai, kurie neturi gyvenamosios vietos ar buveinės užsienyje, bei kai jas teikia užsienyje gyvenamąją vietą ar buveinę turinčių ar ten reziduojančių asmenų nuolatinės buveinės Italijoje. Šio straipsnio tikslais buveinė fizinių asmenų atveju suprantama ne kaip registruota buveinė, o kaip rezidavimo, reali verslo vieta.“

Nukrypstant nuo minėtos pastraipos:

<…>

„d) <…> reklamos paslaugos, <…> kaip ir tarpininkavimo, susijusios su minėtomis paslaugomis ir pareiga jų neteikti, laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai jas teikia asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra valstybės teritorijoje, arba asmenims rezidentams, kurie neturi gyvenamosios vietos ar buveinės užsienyje, bei kai jos teikiamos užsienyje gyvenamąją vietą ar buveinę turinčių ar ten reziduojančių asmenų nuolatinei buveinei Italijoje, išskyrus, jei jos naudojamos ne Europos ekonominės bendrijos teritorijoje;

e) ankstesniame punkte minėtos paslaugos, suteiktos asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra kitų Europos ekonominės bendrijos valstybių narių teritorijoje,

laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, kai paslaugos gavėjas neapmokestinamas valstybėje, kurioje yra jo gyvenamoji vieta ar buveinė;

f) e punkte nurodytos paslaugos suteiktos asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra kitų Europos ekonominės bendrijos valstybių narių teritorijoje, <…> laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, jei jos ten panaudojamos; pastarosios paslaugos, jei jas suteikia asmenys, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra Italijoje, asmenims, kurių gyvenamoji vieta ar buveinė yra ne Europos ekonominės bendrijos teritorijoje, laikomos suteiktomis valstybės teritorijoje, jei jos panaudojamos Italijoje ar kitoje Bendrijos valstybėje narėje“.

9 Pagal Dekreto dėl PVM 17 straipsnį:

„Asmenys, tiekiantys apmokestinamąsias prekes ir teikiantys apmokestinamąsias paslaugas, yra apmokestinami ir turi sumokėti mokestį į valstybės biudžetą <…>.

Italijoje neįsisteigusių ar joje nuolatinės buveinės neturinčių asmenų ar tokiems asmenims vykdomų sandorių valstybės teritorijoje atžvilgiu iš šio dekreto taikymo kylančias pareigas gali įvykdyti ir teisėmis pasinaudoti pagal įprastą tvarką valstybės teritorijoje <…> įsisteigęs atstovas, kuris su atstovaujamuoju solidariai atsako už iš šio dekreto kylančias pareigas. <…>

Nesant pagal ankstesniąją pastraipą paskirto atstovo, pareigas, susijusias su <…> užsienyje įsisteigusių asmenų paslaugų teikimu valstybės teritorijoje, taip pat pareigas, susijusias su 3 straipsnio 2 dalyje numatytu užsienyje įsisteigusių asmenų paslaugų teikimu, asmenims, įsisteigusiems valstybėje, turi įvykdyti teikėjas ar pirkėjas, kuris <…> naudoja paslaugas savo versle, meno ar profesinėje veikloje <…>

Antrosios ir trečiosios pastraipų nuostatos netaikomos sandoriams, sudarytiems užsienyje reziduojančių asmenų nuolatinėms buveinėms Italijoje ar šių nuolatinių buveinių.“

10 Dekreto dėl PVM 38 straipsnis iš esmės pakartoja Tryliktosios direktyvos nuostatas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 Per 1993 m. ir 1994 m. pagal Austrijos teisę įsteigta bendrovė *Athesia Advertising GmbH* (toliau – *Athesia Advertising*), įsteigta Insbruke (Austrija) ir eksploatavusi reklamos agentūrą, savo vardu ir Austrijos bei Vokietijos klientų naudai vykdydama veiklą iš Austrijos ir neturėdama nuolatinės buveinės Italijoje iš Italijos masinės informacijos priemonių nusipirko reklaminės vietos (laikraščiai, žurnalai, radijas ir televizija). Tačiau *Athesia Advertising* turėjo dukterinę įmonę Italijoje – *Athesia Druck*, Bresanonėje (Italija), kurią pati pagal Dekreto dėl PVM 17 straipsnį paskyrė atstove mokesčių klausimais.

12 Už pagrindinėje byloje nagrinėjamas reklamos paslaugas buvo išrašytos sąskaitos faktūros su nurodytu PVM. Sąskaitos faktūros buvo išrašytos tiek bendrovės *Athesia Advertising*, tiek bendrovės *Athesia Druck*, kuri vėliau prireikus teikė paslaugas savo klientams, vardu. Kadangi PVM buvo sumokėtas Italijoje, *Athesia Druck* pagal Tryliktąją direktyvą pateikė prašymą jį gražinti Italijos mokesčių institucijoms.

13 1999 m. Bolcano PVM tarnyba *(Ufficio IVA di Bolzano*) pranešė *Athesia Druck* apie PVM perskaičiavimą pagal šios bendrovės, kaip *Athesia Advertising* atstovės mokesčių klausimais, pateiktas 1993 m. ir 1994 m. deklaracijas dėl, kaip išplaukia iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo, sąskaitų faktūrų neišrašymo už reklamos paslaugas, suteiktas *Athesia Advertising* Austrijos ir Vokietijos klientams. Taigi netiesiogiai kilo klausimas, kur yra šių paslaugų suteikimo vieta.

14 Kartu su priminimu sumokėti PVM buvo paskirta bauda.

15 *Athesia Druck* apskundė aptariamą priminimą *Commissione tributaria di primo grado di Bolzano* (Bolcano pirmosios pakopos mokestinių ginčų komisija), kuri 2000 m. balandžio 11 d. ir spalio 11 d. Sprendimais atmetė šios bendrovės skundus, kiek jie buvo susiję su PVM, bet juos patenkino tiek, kiek buvo susiję su bauda, todėl *Athesia Druck* nuo jos buvo atleista.

16 Apeliaciniame procese *Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano* (Bolcano antrosios pakopos mokesčių ginčų komisija) 2004 m. gruodžio 17 d. Sprendimu atmetė tiek *Athesia Druck* skundus dėl PVM, kurį dar turėjo sumokėti, tiek *Ufficio IVA di Bolzano* priešpriešinius apeliacinius skundus.

17 *Athesia Druck* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Corte suprema di cassazione* (Aukščiausias kasacinis teismas), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Kur PVM tikslais ir <…> Šeštosios direktyvos <…> 9 straipsnio 2 dalies e punkto prasme turi būti laikoma reklamos paslaugų, teikiamų Bendrijos valstybės narės teritorijoje įsisteigusio asmens gavėjui, įsisteigusiam ne Bendrijos teritorijoje, tačiau atstovaujamam atstovo mokesčių klausimais valstybėje narėje, suteikimo vieta? Konkrečiai kalbant, ar tai yra reklamos gavėjo įsisteigimo vieta, bendrovės, atstovaujančios mokesčių klausimais ne Bendrijos bendrovei Italijoje, buveinės vieta, ne Bendrijos bendrovės, užsakančios reklamos paslaugas, buveinės vieta ar ne Bendrijos bendrovės klientų įsisteigimo vieta?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Iš esmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip nustatyti reklamos paslaugos suteikimo vietą Šeštosios direktyvos 9 straipsnio prasme tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai paslaugos teikėjas įsisteigęs valstybėje narėje, o klientas, įsisteigęs trečiojoje valstybėje, turi toje valstybėje narėje atstovą mokesčių klausimais ir yra galutinis klientas, t. y. reklamuotojas bei tarpinis klientas, kuris pats teikia paslaugas savo klientams, t. y. reklamuotojams.

Pirminės pastabos

20 Primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklės. Šios nuostatos 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisyklė, o 2 dalyje išvardyti keli specialūs priskyrimo atvejai. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rink. p. I-8255, 24 punktas).

21 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte numatytos reklamos paslaugos patenka į specialių priskyrimų taikymo sritį.

Dėl reklamos paslaugų suteikimo vietos nustatymo pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą

22 Iš pačios Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto antros įtraukos turinio išplaukia, kad reklamos paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę buveinę, į kurią teikiamos paslaugos, arba, jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena.

23 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto antra įtrauka turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma ne tik reklamos paslaugoms, suteiktoms tiesiogiai paslaugų teikėjo, už kurias jis išrašo sąskaitas faktūras apmokestinamajam reklamuotojui, bet ir paslaugoms, suteiktoms netiesiogiai reklamuotojui, už kurias sąskaitos faktūros išrašomos trečiajam asmeniui, kuris savo ruožtu sąskaitas faktūras išrašo reklamuotojui (2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C-108/00, Rink. p. I-2361, 22 punktas ir 2003 m. birželio 5 d. Sprendimo *Design Concept*, C-438/01, Rink. p. I-5617, 17 punktas).

24 Iš to išplaukia, kad netiesioginis paslaugų pobūdis, atsirandantis dėl to, kad jas suteikė ir sąskaitas faktūras išrašė pirmasis teikėjas įmonei, kuri pati turėjo suteikti reklamos paslaugas, prieš tai, kai pastaroji įmonė išrašė sąskaitas faktūras reklamuotojui, nekliudo taikyti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto (minėto sprendimo *Design Concept* 18 punktas).

25 Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad pagal 9 straipsnio 1 ir 2 dalis paslaugų suteikimo vieta priklauso tik nuo to, kur įsisteigę atitinkamai paslaugų teikėjas ir klientas; šis straipsnis nereikalauja atsižvelgti į vėlesnius nei pirmasis paslaugų teikimas sandorius (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Design Concept* 26 punktą).

26 Netiesioginio paslaugų teikimo atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris apima pirmąjį paslaugų teikėją, tarpinį klientą ir reklamuotoją, gaunantį tarpinio kliento paslaugas, reikalaujama atskirai išnagrinėti pirmojo teikėjo paslaugų tarpiniam klientui sandorius, siekiant nustatyti šių sandorių apmokestinimo vietą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Design Concept* 28 punktą).

27 Todėl reikia nuspręsti, kad reklamos paslaugų teikimo atveju, kai klientas yra įsisteigęs ne Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta iš esmės pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą nustatoma pagal šio kliento buveinės vietą, neatsižvelgiant į tai, kad šis klientas nebūtinai yra paskutinis, gaunantis paslaugas.

Dėl reklamos paslaugų suteikimo vietos nustatymo pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą

28 Nukrypstant nuo šio sprendimo ankstesniame punkte nustatytos taisyklė, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktas leidžia, siekiant išvengti paslaugų, numatytų šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, neapmokestinimo, nustatyti, kad pagal šį straipsnį, kai iš tikrųjų paslaugos, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia už Bendrijos ribų, panaudojamos ar jomis pasinaudojama šalies teritorijoje, paslaugų teikimo vieta yra tos šalies teritorijoje.

29 Reikia pabrėžti, kad šalis, kurios teritorijoje iš tikrųjų paslaugos panaudojamos ar jomis pasinaudojama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą, reklamos paslaugų teikimo atveju yra šalis, iš kurios skleidžiamas reklaminis pranešimas.

30 Iš tiesų, neatsižvelgiant į aplinkybę, kad šios paslaugos gavėjai gali būti pasklidę po visą pasaulį, aišku, kad Italijos masinės informacijos priemonės pirmiausia veikia Italijoje.

31 Todėl tikrasis reklaminio pranešimo panaudojimas ar pasinaudojimas juo tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, turi būti laikomas įvykusiu Italijoje.

32 Iš to išplaukia, kad įgyvendinant šioje nuostatoje numatytą teisę tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atitinkamos valstybės narės mokesčių institucijos pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 ir 3 dalis turės teisę teikėjo tarpiniam ar galutiniam klientui suteiktas reklamos paslaugas laikyti atliktomis valstybės teritorijoje ir apmokestinamomis kaip tokias, bet jos negalės laikyti apmokestinamomis paslaugų, kurias savo klientams suteikia tarpinis klientas, įsisteigęs ne Bendrijos teritorijoje.

33 Paslaugoms, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus suteiktoms ne Bendrijos teritorijoje (pagrindinės verslo vietos trečioje valstybėje turėjimas ir nuolatinės buveinės valstybėje narėje neturėjimas) ir nenumatytoms šio straipsnio 2 dalies e punkte, negali būti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta nukrypti leidžianti nuostata.

Dėl atstovo mokesčių klausimais sąvokos įtakos reklamos paslaugų suteikimo vietai nustatyti

34 Reikia pabrėžti, kad atstovo mokesčių klausimais paskyrimas, kaip nurodyta Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 3 dalyje ir Dekreto dėl PVM 17 straipsnyje, savaime neturi įtakos atstovaujamojo asmens gautų ar suteiktų paslaugų apmokestinimui, nes vienintelis atstovavimo sistemos tikslas leisti mokesčių administratoriui turėti nacionalinį tarpininką, kai apmokestinamasis asmuo įsisteigęs užsienyje.

35 Tačiau taip nėra, kai atstovas mokesčių klausimais vaidina ekonominį vaidmenį teikiant aptariamas paslaugas ir tik dėl jo vaidmens, o ne dėl jo, kaip atstovo mokesčių klausimais statuso, jo sudaryti sandoriai yra apmokestinami.

36 Todėl iš bylos medžiagos ir iš Italijos vyriausybės pareiškimų per posėdį išplaukia, kad *Athesia Druck* pagrindinėje byloje nevaidino ekonominio vaidmens teikiant aptariamas paslaugas ir todėl negali būti laikoma tarpininke Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 4 dalies prasme.

Dėl reklamos paslaugų suteikimo vietos nustatymo įtakos teisei susigrąžinti PVM

37 Svarbu pabrėžti, kad paslaugų teikimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pobūdis nekliudo apmokestinamojo asmens teisei susigrąžinti PVM, jei jis atitinka Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas.

38 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

— reklamos paslaugų teikimo atveju, kai klientas yra įsisteigęs ne Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta iš esmės pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą nustatoma pagal šio kliento buveinės vietą. Tačiau valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta teise ir,

nukrypstant nuo minėto principo, nustatyti aptariamos paslaugos suteikimo vietą atitinkamos valstybės narės teritorijoje,

— kai pasinaudojama Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta teise, reklamos paslauga, kurią suteikia Bendrijoje įsisteigęs teikėjas trečiojoje valstybėje įsisteigusiam galutiniam ar tarpiniam klientui, laikoma suteikta Bendrijoje su sąlyga, kad ji panaudojama ar ja pasinaudojama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą atitinkamos valstybės narės teritorijoje; taip yra reklamos paslaugų teikimo atveju, kai teikiamas reklaminis pranešimas platinamas iš atitinkamos valstybės narės,

— Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktas negali numatyti reklamos paslaugų, kurias teikia ne Bendrijos teritorijoje įsisteigęs paslaugos teikėjas savo klientams, apmokestinimo, net jei šis paslaugų teikėjas veikia kaip ankstesnių paslaugų tarpinis klientas, nes tokioms paslaugoms teikti netaikomas šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir, bendrai kalbant, šios direktyvos visas 9 straipsnis, kurio nuostatos aiškiai nurodo šios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą,

— paslaugų teikimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pobūdis nekliudo apmokestinamojo asmens teisei susigrąžinti PVM, jei jis atitinka Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatytas sąlygas, ir

— atstovo mokesčių klausimais paskyrimas savaime neturi įtakos apmokestinant atstovaujamojo asmens gautas ar suteiktas paslaugas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Reklamos paslaugų teikimo atveju, kai klientas yra įsisteigęs ne Europos Bendrijos teritorijoje, paslaugų teikimo vieta iš esmės pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1984 m. liepos 31 d. Dešimtąja Tarybos direktyva 84/386/EEB, 9 straipsnio 2 dalies e punktą nustatoma pagal kliento buveinės vietą. Tačiau valstybės narės, nukrypstant nuo minėto principo, gali pasinaudoti iš

dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta teise ir nustatyti aptariamos paslaugos suteikimo vietą atitinkamos valstybės narės teritorijoje.

Kai pasinaudojama iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta teise, reklamos paslauga, kurią suteikia Europos bendrijoje įsisteigęs teikėjas trečiojoje valstybėje įsisteigusiam galutiniam ar tarpiniam klientui, laikoma suteikta Europos bendrijoje su sąlyga, kad ji panaudojama ar ja pasinaudojama pagal iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punktą atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Taip yra reklamos paslaugų teikimo atveju, kai teikiamas reklaminis pranešimas platinamas iš atitinkamos valstybės narės.

Iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punktas negali numatyti reklamos paslaugų, kurias teikia ne Europos bendrijos teritorijoje įsisteigęs paslaugos teikėjas savo klientams, apmokestinimo, net jei šis paslaugų teikėjas veikia kaip ankstesnių paslaugų tarpinis klientas, nes tokioms paslaugoms teikti netaikomas šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas ir, bendrai kalbant, šios direktyvos visas 9 straipsnis, kurio nuostatos aiškiai nurodo šios direktyvos 9 straipsnio 3 dalies b punktą.

Paslaugų teikimo iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 3 dalies b punkto prasme apmokestinamasis pobūdis nekliudo apmokestinamojo asmens teisei susigrąžinti PVM, jei jis atitinka 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų

suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, 2 straipsnyje nustatytas sąlygas.

Atstovo mokesčių klausimais paskyrimas savaime neturi įtakos apmokestinant atstovaujamojo asmens gautas ar suteiktas paslaugas.

Parašai.