SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

19 ta' Frar 2009 *

Fil-Kawża C-1/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Corte suprema di cassazione (l-Italja), permezz ta' deċiżjoni tal-20 ta' Settembru 2007, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Jannar 2008, fil-proċedura

Athesia Druck Srl

vs

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Lingwa tal-kawża: it-Taljan.

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President tal-Awla, J.-N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,
Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-19 ta' Novembru 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Athesia Druck Srl, minn B. Migliucci u T. Kofler, avvocati,

— għall-Gvern Taljan, minn R. Adam, bħala aġent, assistit minn S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn A. Aresu u M. Afonso, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, wara li semgħet lill-Avukat Ġenerali, li tinqata' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23-62), kif emendata mill-Għaxar Direttiva tal-Kunsill 84/386/KEE, tal-31 ta' Lulju 1984 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 121-121, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Athesia Druck Srl (iktar 'il quddiem "Athesia Druck") u l-Ministero dell'Economia e delle Finanze kif ukoll l-Agenzia delle Entrate, rigward stima addizzjonali tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") li ġiet indirizzata lilha matul is-snin 1993 u 1994.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 Is-seba' premessa tas-Sitt Direttiva tipprovdi kif ġej:

"billi biex ikun stabbilit il-post minn fejn isiru operazzjonijiet taxxabbli jagħti lok għal ħafna konflitti dwar ġurisdizzjoni bejn Stati Membri, partikolarment dwar […] il-provvista ta' servizzi; billi għalkemm il-post fejn jingħataw servizzi għandu fil-prinċipju jfisser il-post fejn il-persuna li tagħti s-servizzi jkollha l-post prinċipali tan-negozju tagħha, dak il-post għandu jfisser li hu l-pajjiż tal-persuna li lilha jingħataw is-servizzi, partikolarment fil-każ ta' ċerti servizzi mogħtija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispejjeż tas-servizzi huma magħduda fil-prezz ta' l-oġġetti".

4 Skont l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva, meta persuna taxxabbli taġixxi f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' persuna oħra, u tagħmel parti minn provvista ta' servizzi, hija għandha titqies li tkun rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.

5 L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz

jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

2. Iżda:

[…]

e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru għal konsumaturi stabbiliti barra l-Komunità jew għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti :

[…]

— servizzi ta' reklamar,

[…]

3. Biex ikunu evitati taxxa doppja, nuqqas ta' tassazzjoni jew id-distorsjoni ta' kompetizzjoni l-Istati Membri jistgħu, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi msemmija fil-paragrafu 2 (e) […] iqisu:

a) il-post tal-provvista ta' servizzi, li taħt dan l-Artikolu jkun jinsab fit-territorju tal-pajjiż, bħala li jkun jinsab barra l-Komunità fejn l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir barra l-Komunità;

b) il-post tal-provvista tas-servizzi, li taħt dan l-artikolu jkun jinsab barra l-Komunità, bħala li jkun fit-territorju tal-pajjiż fejn l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir fit-territorju tal-pajjiż.

[…]"

6 L-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE, tas-17 ta' Novembru 1986, fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus — Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 129-130, iktar 'il quddiem it-"Tlettax-il Direttiva") jipprovdi kif ġej:

"1. Mingħajr preġudizzju għall-Artikoli 3 u 4, kull Stat Membru għandu jagħti r-rifond lil kull persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fit-territorju tal-Komunità, bla ħsara għall-kondizzjonijiet dikjarati hawn taħt, kull [VAT] imposta fuq servizzi jew proprjetà mobbli fornita lilha fit-territorju jew fil-pajjiż minn persuni taxxabbli oħra […], safejn

[…] [dawn is-] servizzi jiġu użati għall-iskopijiet ta' […] servizzi riferiti fil-punt 1 (b) ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva.

2. L-Istati Membri jistgħu jagħtu r-rifondi li hemm referenza għalihom fil-paragrafu 1 bil-kondizzjoni li terzi Stati jagħtu vantaġġi simili rigward taxxi fuq ċaqliq ta' flus.

3. L-Istati Membri jistgħu jeħtieġu l-ħatra ta' rappreżentant tat-taxxa."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 Id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, tas-26 ta' Ottubru 1972, li jistabbilixxi u jirregola t-taxxa fuq il-valur miżjud (suppliment ordinarju tal-GURI Nru 292, tal-11 ta' Novembru 1972), fil-verżjoni applikabbli tiegħu fid-data meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem id-"digriet dwar il-VAT"), jittrasponi fid-dritt Taljan id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva msemmija iktar 'il fuq.

8 L-Artikolu 7 tad-digriet dwar il-VAT jipprovdi:

"[…]

Il-provvisti ta' servizzi jitqiesu li twettqu fit-territorju tal-Istat meta jkunu pprovduti minn persuni li għandhom id-domiċilju tagħhom fl-imsemmi territorju jew minn persuni residenti f'dan it-territorju u li ma stabbilixxewx id-domiċilju tagħhom barra mill-pajjiż, kif ukoll meta jkunu provvduti minn stabbilimenti fissi fl-Italja ta' persuni domiċiljati jew residenti barra mill-pajjiż; filwaqt li ma jitqisux li twettqu fit-territorju tal-Istat meta jiġu pprovduti minn stabbilimenti fissi barra mill-pajjiż ta' persuni domiċiljati jew residenti fl-Italja. Għall-finijiet ta' dan l-artikolu, fir-rigward ta' persuni mhux fiżiċi, domiċilju għandu jfisser il-post fejn jinsab is-sede legali u għal residenza għandha tfisser, il-post fejn jinsab is-sede reali.

B'deroga mill-paragrafu preċedenti:

[…]

d) […] is-servizzi ta' reklamar […] kif ukoll is-servizzi ta' medjazzjoni inerenti għas-servizzi msemmija iktar 'il fuq u dawk inerenti għall-obbligu li ma jiġux eżerċitati, jitqiesu li jkunu twettqu fit-territorju tal-Istat meta jkunu pprovduti lil persuni li għandhom id-domiċilju tagħhom fl-imsemmi territorju jew lil persuni li huma residenti f'dan it-territorju u li ma stabbilixxewx id-domiċilju tagħhom barra mill-pajjiż, kif ukoll meta dawn jkunu pprovduti lil stabbilimenti fissi fl-Italja ta' persuni domiċiljati jew residenti barra mill-pajjiż, ħlief jekk jiġu użati barra mill-Komunità Ekonomika Ewropea;

e) il-provvista ta' servizzi msemmija fil-punt preċedenti pprovduti lil persuni domiċiljati jew residenti fi Stati Membri oħra tal-Komunità Ekonomika Ewropea

jitqiesu li jkunu twettqu fit-territorju tal-Istat meta d-destinatarju tas-servizzi mhuwiex suġġett għat-taxxa fl-Istat fejn għandu d-domiċilju jew ir-residenza tiegħu;

f) il-provvista ta' servizzi msemmija iktar 'il fuq [taħt il-punt] (e), […] ipprovduti lil persuni domiċiljati u residenti barra mill-Komunità Ekonomika Ewropea […] jitqiesu li jkunu twettqu fit-territorju tal-Istat meta jintużaw f'dan it-territorju, dawn is-servizzi, jekk jiġu pprovduti minn persuni domiċiljati jew residenti fl-Italja lil persuni domiċiljati jew residenti barra mill-Komunità Ekonomika Ewropea, jitqiesu li jkunu twettqu fit-territorju tal-Istat meta jintużaw fl-Italja jew fi Stat Membru ieħor tal-Komunità."

9 Skont l-Artikolu 17 tad-digriet dwar il-VAT:

"Il-persuni li jwettqu kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi taxxabbli huma suġġetti għat-taxxa; dawn il-persuni għandhom iħallsu din it-taxxa lit-Teżor […]

L-obbligi u d-drittijiet li jirriżultaw mill-applikazzjoni tad-digriet preżenti fir-rigward ta' tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-Istat minn jew lil persuni li mhumiex stabbiliti fl-Italja u li m'għandhomx stabbiliment fiss f'dan it-territorju jistgħu jiġu eżerċitati jew imwettqa, skont il-metodi ordinarji, minn rappreżentant stabbilit fit-territorju tal-Istat […], li għandu jkun suġġett *in solidum* mal-persuna rrappreżentata għall-obbligi li jirriżultaw mill-applikazzjoni tad-digriet preżenti. […]

Fin-nuqqas ta' rappreżentant maħtur skont il-subparagrafu preċedenti, l-obbligi relatati […] mal-provvisti ta' servizzi mwettqa fit-territorju tal-Istat minn persuni stabbiliti barra mill-pajjiż, kif ukoll l-obbligi relatati mal-provvisti ta' servizzi msemmija fl-Artikolu 3(2), ipprovduti minn persuni stabbiliti barra mill-pajjiż lil persuni stabbiliti fl-Istat, għandhom jitwettqu mill-fornituri jew mix-xerrejja li […] jużaw is-servizzi fil-kuntest ta' operat ta' negozju, ta' eżerċizzju ta' sengħa jew ta' professjoni. […]

Id-dispożizzjonijiet tat-tieni u tat-tielet subparagrafi ma japplikawx għat-tranżazzjonijiet imwettqa minn jew lil stabbilimenti fissi fl-Italja ta' persuni li jirrisjedu barra mill-pajjiż."

10 L-Artikolu 38b tad-digriet dwar il-VAT, min-naħa tiegħu, essenzjalment jirrepeti d-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

11 Matul is-snin 1993 u 1994, il-kumpannija rregolata mid-dritt Awstrijak Athesia Advertising GmbH (iktar 'il quddiem "Athesia Advertising"), stabbilita f'Innsbruck (l-Awstrija) u li kienet topera aġenzija ta' reklamar, xtrat, f'isimha stess u għan-nom tal-klijienti Awstrijaċi u Ġermaniżi, spazju għar-reklamar minn mezzi tax-xandir Taljani (gazzetti, rivisti, radju u televiżjoni), filwaqt li kienet topera mill-Awstrija, mingħajr ma kellha stabbiliment fiss fl-Italja. Madankollu, Athesia Advertising kellha sussidjarja Taljana, Athesia Druck, stabbilita fi Bressanone (l-Italja), maħtura minnha bħala r-rappreżentanta fiskali tagħha skont l-Artikolu 17 tad-digriet dwar il-VAT.

12 Il-fatturazzjoni tas-servizzi ta' reklamar inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienet suġġetta għall-VAT. Il-kontijiet inħarġu kemm f'isem il-kumpanniji Athesia Advertising kif ukoll f'isem Athesia Druck. Sussegwentement, Athesia Advertising ipprovdiet, skont il-każ, is-servizzi tagħha lil klijenti tagħha. Peress li l-VAT ġiet imħallsa fl-Italja, Athesia Druck talbet rimbors ta' din it-taxxa mill-awtoritajiet fiskali Taljani, skont it-Tlettax-il Direttiva.

13 Fl-1999, l-Ufficio IVA di Bolzano [uffiċċju tal-VAT ta' Bolzano (l-Italja)] bagħat lil Athesia Druck aġġustament tal-VAT relatat ma' dikjarazzjonijiet ta' taxxa ppreżentati minn din il-kumpannija għas-snin 1993 u 1994, bħala r-rappreżentanta fiskali ta' Athesia Advertising, minħabba, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, nuqqas ta' fatturazzjoni tas-servizzi ta' reklamar ipprovduti lill-klijenti Awstrijaċi u Ġermaniżi ta' Athesia Advertising. Huwa għalhekk indirettament li tqajmet il-kwistjoni tal-post fejn jiġu pprovduti l-imsemmija servizzi.

14 Mal-aġġustament tal-VAT ġiet imposta multa.

15 Athesia Druck ikkontestat l-aġġustamenti inkwistjoni quddiem il-Commissione tributaria di primo grado di Bolzano li, permezz ta' deċiżjonijiet tal-11 ta' April u l-11 ta' Ottubru 2000, ċaħdet ir-rikorsi ppreżentati min din il-kumpannija sa fejn kienu jirrigwardaw il-VAT, iżda laqgħethom sa fejn kienu jikkonċernaw il-multa, li fir-rigward tagħha ġie deċiż li Athesia Druck ma kellhiex tħallasha.

16 Fl-appell, il-Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, permezz tad-deċiżjoni tas-17 ta' Diċembru 2004, ċaħdet kemm ir-rikorsi ta' Athesia Druck dwar id-drittijiet tal-VAT li kellha kif ukoll l-appelli inċidentali tal-Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck ippreżentat appell minn din id-deċiżjoni quddiem il-Corte suprema di cassazione, il-qorti tar-rinviju.

18 Il-Corte suprema di cassazione ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Għall-finijiet tal-VAT, liema huwa, skont l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva […], il-post fejn ġie pprovdut is-servizz ta' reklamar, ipprovdut minn persuna stabbilita fit-territorju ta' Stat Membri tal-Komunità Ewropea lil destinatarju stabbilit barra mill-Komunità, iżda li għandu rappreżentant fiskali fit-territorju ta' Stat Membru? B'mod partikolari, dan il-post huwa l-post fejn huwa stabbilit id-destinatarju tar-reklam, il-post fejn hija stabbilita s-sede tal-kumpannija li tirrappreżenta l-kumpannija stabbilita barra mill-Komunità fil-qasam fiskali fl-Italja, il-post fejn hija stabbilita s-sede tal-kumpannija barra mill-Komunità li talbet is-servizz ta' reklamar jew il-post fejn huwa stabbilit il-klijent tal-kumpannija stabbilita barra mill-Komunità?"

Fuq id-domanda preliminari

19 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi kif għandu jiġi determinat il-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi ta' reklamar, skont l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, fejn il-fornitur tas-servizzi huwa stabbilit fi Stat Membru, filwaqt li d-destinatarju tas-servizzi, stabbilit fi Stat Membru terz, għalkemm għandu rappreżentant fiskali fl-imsemmi Stat Membru, kultant huwa d-destinatarju finali, jiġifieri, ix-xandar, u kultant id-destinatarju intermedjarju, li jipprovdi huwa stess is-servizzi lill-klijenti tiegħu, jiġifieri lix-xandara.

Kunsiderazzjonijiet preliminari

20 Għandu jitfakkar li l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jinkludi regoli li jiddeterminaw il-post ta' tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi. Filwaqt li l-Artikolu 9(1) jistipula regola ġenerali dwar dan is-suġġett, l-Artikolu 9(2) jelenka serje ta' postijiet speċifiċi. L-għan ta' dawn id-dispożizzjonijiet huwa li jiġu evitati, minn naħa, kunflitti ta' ġurisdizzjoni li jistgħu jwasslu għal taxxa doppja u, min-naħa l-oħra, li jkun hemm nuqqas ta' tassazzjoni ta' dħul (sentenzi tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz, 168/84, Ġabra p. 2251, punt 14; tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda, C-327/94, Ġabra p. I-4595, punt 20 u tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Ġabra p. I-8255, punt 24).

21 Is-servizzi ta' reklamar, imsemmija fit-tieni inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dawn il-postijiet speċifiċi.

Fuq id-determinazzjoni tal-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi ta' reklamar skont l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva

22 Mill-kliem stess tat-tieni inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi ta' reklamar mogħtija lil destinatarji stabbiliti barra l-Komunità jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità iżda barra mill-pajjiż tal-fornitur għandu jkun il-post fejn id-destinatarju jkun stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tiegħu jew stabbiliment fiss, li ġie pprovdut lilu s-servizz jew, fin-nuqqas ta' dan, il-post fejn huwa domiċiljat jew fejn huwa abitwalment residenti.

23 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-tieni inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li ma japplikax biss għal servizzi ta' reklamar ipprovduti direttament u fatturati mill-fornitur tas-servizzi lil xandar suġġett għat-taxxa, iżda wkoll għal servizzi pprovduti indirettament lil xandar u fatturati lil terz li, min-naħa tiegħu, jiffatturahom mill-ġdid lix-xandar (sentenzi tal-15 ta' Marzu 2001, SPI, C-108/00, Ġabra p. I-2361, punt 22, u tal-5 ta' Ġunju 2003, Design Concept, C-438/01, Ġabra p. I-5617, punt 17).

24 Isegwi li n-natura indiretta tas-servizzi, li tirriżulta mill-fatt li ġew ipprovduti u fatturati mill-ewwel fornitur lil impriża, li min-naħa tagħha għandha tipprovdi s-servizzi ta' reklamar, qabel ma jkunu ffatturati minn din tal-aħħar lix-xandar, ma tipprekludix l-applikazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva (sentenza Design Concept, iċċitata iktar 'il fuq, punt 18).

25 Il-Qorti tal-Ġustizzja espressament indikat li, skont l-Artikolu 9(1) u (2), id-determinazzjoni tal-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi tiddependi biss minn dak fejn huma stabbiliti l-fornitur u d-destinatarju tas-servizzi inkwistjoni, u dan l-artikolu b'ebda mod ma jimplika li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjonijiet li twettqu wara l-ewwel provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Design Concept, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26).

26 Għalhekk, fil-każ ta' provvisti ta' servizzi indiretti, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jimplikaw l-ewwel fornitur tas-servizzi, destinatarju intermedjarju u xandar li jirċievi s-servizzi mingħand id-destinatarju intermedjarju, it-tranżazzjoni tal-provvista ta' servizzi pprovduta mill-ewwel fornitur lil destinatarju intermedjarju għandha tiġi eżaminata separatament, sabiex jiġi ddeterminat il-post ta' tassazzjoni ta' din it-tranżazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Design Concept, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28).

27 Għaldaqstant, għandu jiġi kkunsidrat li, fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, meta d-destinatarju tas-servizzi jkun stabbilit barra mit-territorju tal-Komunità, il-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi huwa, bħala prinċipju, skont l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, dak il-post fejn tinsab is-sede tal-imsemmi destinatarju, mingħajr ma jkun neċessarju li jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li d-destinatarju mhuwiex neċessarjament ix-xandar finali.

Fuq id-determinazzjoni tal-post fejn jiġu pprovduti s-servizzi ta' reklamar skont l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva

28 Permezz ta' deroga mir-regola stabbilita fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza, l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva jippermetti lil Stat Membru, sabiex jevita każijiet ta' nuqqas ta' tassazzjoni fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi msemmija fl-Artikolu 9(2)(e) ta' din id-direttiva, li jikkunsidra l-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi li, skont dan l-artikolu, jinsab barra mill-Komunità, bħallikieku kien jinsab fit-territorju tal-pajjiż matul l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi fit-territorju tal-pajjiż.

29 Għandu jiġi ppreċiżat li l-pajjiż li fit-territorju tiegħu jsiru l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi, skont l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva huwa, fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, dak il-pajjiż li minnu jixxandru r-reklami.

30 Fil-fatt, indipendentement mill-fatt li d-destinatarji ta' dawn is-servizzi jistgħu jkunu mxerrda mad-dinja kollha, huwa minnu li l-mezzi tax-xandir Taljani jxandru primarjament mill-Italja.

31 Għalhekk, l-użu effettiv u t-tgawdija tar-reklami għandhom jiġu kkunsidrati, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, bħala li jsiru primarjament fl-Italja.

32 Minn dan jirriżulta li, fil-każ ta' implementazzjoni tal-possibbiltà pprovduta minn din id-dispożizzjoni u f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru kkonċernat għandhom iqisu, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 9(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, li s-servizzi ta' reklamar ipprovduti mill-fornitur lid-destinatarju, finali jew intermedjarju, ikunu twettqu fit-territorju tal-Istat u taxxabbli bħala tali, iżda m'għandhomx iqisu bħala taxxabbli dawk ipprovduti minn destinatarju intermedjarju, stabbilit barra mill-Komunità, lill-klijenti tiegħu stess.

33 Provvista ta' servizzi li, skont il-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva, issir barra mill-Komunità (preżenza ta' sede rreġistrat fi Stat terz u nuqqas ta' stabbiliment fiss fi Stat Membru) u li mhijiex imsemmija fl-Artikolu 9(2)(e) ma tistax tkun is-suġġett ta' deroga prevista fl-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva.

Fuq l-effett li għandu l-kunċett ta' rappreżentant fiskali fuq id-determinazzjoni tal-post fejn ġew ipprovduti s-servizzi ta' reklamar

34 Għandu jiġi enfasizzat li l-ħatra ta' rappreżentant fiskali, kif imsemmija, b'mod partikolari, fl-Artikolu 2(3) tat-Tlettax-il Direttiva u fl-Artikolu 17 tad-digriet dwar il-VAT tibqa', fiha nfisha, mingħajr effett fuq in-natura taxxabbli jew le tas-servizzi meħuda jew imwettqa mill-persuna rrappreżentata, peress li l-mekkaniżmu tar-rappreżentanza għandu biss bħala għan li jippermetti lill-awtoritajiet fiskali jkollhom interlokutur nazzjonali fil-każ fejn il-persuna taxxabbli hija stabbilita barra mill-pajjiż.

35 Madankollu, dan huwa differenti fil-każ ta' rappreżentant fiskali li jeżerċita rwol ekonomiku fis-servizzi inkwistjoni, iżda huwa minħabba dan ir-rwol u mhux minħabba l-kwalità tiegħu ta' rappreżentant fiskali li t-tranżazzjonijiet li huwa jwettaq huma taxxabbli.

36 Madankollu, kemm mill-atti kif ukoll mid-dikjarazzjonijiet magħmula mill-Gvern Taljan matul is-seduta jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, Athesia Druck ma kellha ebda rwol ekonomiku fis-servizzi inkwistjoni u għalhekk ma tistax titqies li hija intermedjarju fis-sens tal-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva.

Fuq l-effett li għandha d-determinazzjoni tal-post fejn jiġu pprovduti s-servizzi ta' reklamar fuq id-dritt għar-rimbors tal-VAT

37 Għandu jiġi ppreċiżat li n-natura taxxabbli tal-provvista fis-sens tal-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva ma tipprekludix id-dritt tal-persuna taxxabbli li titlob rimbors tal-VAT meta hija tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva.

38 Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li:

— fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, meta d-destinatarju tas-servizzi jkun stabbilit barra mit-territorju tal-Komunità, il-post fejn huwa pprovdut is-servizz huwa, bħala prinċipju, skont l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, dak il-post fejn tinsab is-sede tad-destinatarju. Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrikorru għall-possibbiltà prevista fl-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva, billi jistabbilixxu l-post tal-

provvista ta' servizzi inkwistjoni, b' deroga mill-imsemmi prinċipju, fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat;

— jekk isir rikors għal din il-possibbiltà prevista fl-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva, servizz ta' reklamar li jsir minn fornitur stabbilit fil-Komunità għall-benefiċċju ta' destinatarju stabbilit fi Stat terz, kemm jekk dan id-destinatarju huwa d-destinatarju finali jew destinatarju intermedjarju, jitqies li twettaq fil-Komunità, bil-kundizzjoni li l-użu effettiv u t-tgawdija, fis-sens tal-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva, iseħħ fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat. Dan huwa l-każ, fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, meta r-reklami li huma s-suġġett tal-provvista jixxandru mill-Istat Membru kkonċernat;

— l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva ma jistax iwassal għat-tassazzjoni tas-servizzi ta' reklamar imwettqa minn fornitur ta' servizzi stabbilit barra mill-Komunità lill-klijenti tiegħu stess, minkejja li dan il-fornitur ta' servizzi kien destinatarju intermedjarju minħabba provvista ta' servizzi preċedenti, peress li tali provvista ma tidħolx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) ta' din id-direttiva u, b'mod iktar ġenerali, tal-Artikolu 9 tal-imsemmija direttiva fl-intier tagħha, dispożizzjonijiet li jirreferi espliċitament għalihom l-Artikolu 9(3)(b) tal-istess Direttiva;

— in-natura taxxabbli tal-provvista skont l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva ma tipprekludix id-dritt tal-persuna taxxabbli li titlob rimbors tal-VAT meta hija tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva, u

— il-ħatra ta' rappreżentant fiskali tibqa', fiha nfisha, mingħajr effett fuq in-natura taxxabbli jew le tas-servizzi meħuda jew mogħtija mill-persuna rrappreżentata.

Fuq l-ispejjeż

39 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, meta d-destinatarju tas-servizzi jkun stabbilit barra mit-territorju tal-Komunità Ewropea, il-post fejn huwa pprovdut is-servizz huwa, bħala prinċipju, skont l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, dak il-post fejn jinsab is-sede tad-destinatarju. Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrikorru għall-possibbiltà prevista fl-Arti-

kolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, billi jistabbilixxu l-post tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni, b' deroga mill-imsemmi prinċipju, fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat.

Jekk isir rikors għall-possibbiltà prevista fl-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, servizz ta' reklamar li jsir minn fornitur stabbilit fil-Komunità Ewropea għall-benefiċċju ta' destinatarju stabbilit fi Stat terz, kemm jekk dan id-destinatarju huwa d-destinatarju finali jew destinatarju intermedjarju, jitqies li twettaq fil-Komunità Ewropea, bil-kundizzjoni li l-użu effettiv u t-tgawdija, fis-sens tal-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, iseħħ fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat. Dan huwa l-każ, fil-qasam tas-servizzi ta' reklamar, meta r-reklami li huma s-suġġett tal-provvista jixxandru mill-Istat Membru kkonċernat.

L-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, ma jistax iwassal għat-tassazzjoni tas-servizzi ta' reklamar imwettqa minn fornitur ta' servizzi stabbilit barra mill-Komunità Ewropea lill-klijenti tiegħu stess, minkejja li dan il-fornitur ta' servizzi kien destinatarju intermedjarju minħabba provvista ta' servizzi preċedenti, peress li tali provvista ma tidħolx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, u, b'mod iktar ġenerali, tal-Artikolu 9 tal-imsemmija direttiva fl-intier tagħha, dispożizzjonijiet li jirreferi espliċitament għalihom l-Artikolu 9(3)(b) tal-istess Direttiva.

In-natura taxxabbli tal-provvista skont l-Artikolu 9(3)(b) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata, ma tipprekludix id-dritt tal-persuna taxxabbli li titlob rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud meta hija tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 2 tat-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE, tas-

17 ta' Novembru 1986, fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus — Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità.

Il-ħatra ta' rappreżentant fiskali tibqa', fiha nfisha, mingħajr effett fuq in-natura taxxabbli jew le tas-servizzi meħuda jew mogħtija mill-persuna rrappreżentata.

Firem