WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 19 lutego 2009 r.*

W sprawie C-1/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte Suprema di Cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 20 września 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 stycznia 2008 r., w postępowaniu:

Athesia Druck Srl

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 listopada 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Athesia Druck Srl przez B. Migliucciego oraz T. Koflera, avvocati,

— w imieniu rządu włoskiego przez R. Adama, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dziesiątą dyrektywą Rady 84/386/EWG z dnia 31 lipca 1984 r. (Dz.U. L 208, s 58) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Athesia Druck Srl (zwaną dalej „Athesia Druck ") a Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate w przedmiocie wezwania do zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") skierowanego do Athesia Druck za lata 1993 i 1994.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Motyw siódmy szóstej dyrektywy został zredagowany następująco:

„[O]kreślenie miejsca, gdzie transakcje [czynności] podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności, jeśli chodzi o […] świadczenie usług; miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi, powinno, co do zasady, być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności, miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru".

4 Na mocy art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogoś innego, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjął i świadczył daną usługę.

5 Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności

[usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[…]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[…]

— usługi reklamowe,

[…]

3. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, braku opodatkowania lub zniekształcenia konkurencji państwa członkowskie mogą, w odniesieniu do świadczenia usług określonych w ust. 2 lit. e) […], uznać:

a) miejsce świadczenia usług, które zgodnie z niniejszym artykułem znajdowałoby się na terytorium kraju, za znajdujące się poza Wspólnotą, jeżeli faktyczne korzystanie i eksploatacja ma miejsce poza Wspólnotą;

b) miejsce świadczenia usług, które na podstawie niniejszego artykułu znajdowałoby się poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na terytorium kraju, jeżeli faktyczne świadczenie [korzystanie] i eksploatacja usług ma miejsce na terytorium kraju".

6 Artykuł 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s 40, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą") stanowi, jak następuje:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach

określonych poniżej, podatek [VAT] pobrany od świadczonych usług […] na terytorium kraju przez innego podatnika […], o ile te usługi […] są wykorzystywane do celów […] świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

3. Państwa członkowskie mają prawo żądać mianowania przedstawiciela podatkowego".

Uregulowania krajowe

7 Dekret Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. ustanawiający i regulujący podatek od wartości dodanej (dodatek zwyczajny do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwany dalej „dekretem o podatku VAT"), transponuje do prawa włoskiego powyższe przepisy szóstej dyrektywy.

8 Artykuł 7 dekretu o podatku VAT stanowi:

„[…]

Świadczenie usług uznaje się za dokonywane na terytorium państwa, jeśli usługi te są świadczone przez osoby mające miejsce stałego pobytu na terytorium tego państwa lub przez osoby posiadające tam miejsce zamieszkania, które nie mają miejsca stałego pobytu za granicą, jak również przez stałe zakłady położone we Włoszech, należące do osób mających miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania za granicą; świadczenia usług nie uznaje się za dokonywanego na terytorium państwa, jeżeli usługi są świadczone przez położone za granicą stałe zakłady osób mających miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania we Włoszech. W odniesieniu do podmiotów innych niż osoby fizyczne, za miejsce stałego pobytu uważa się miejsce, w którym znajduje się siedziba statutowa, a za miejsce zamieszkania, miejsce, w którym znajduje się siedziba rzeczywista.

W drodze odstępstwa od poprzedniego akapitu

[…]

d) […] usługi reklamowe […] jak również usługi pośrednictwa będące nieodłączną częścią powyższych usług, a także usługi będące nieodłączną częścią obowiązku ich niewykonywania są uznawane za dokonywane na terytorium państwa, gdy są one świadczone na rzecz osób mających miejsce stałego pobytu na tym terytorium albo na rzecz osób mających tam miejsce zamieszkania, które nie mają miejsca stałego pobytu za granicą, oraz jeśli usługi te są świadczone na rzecz stałych zakładów położonych we Włoszech, należących do osób mających miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania za granicą, o ile korzystanie z nich nie następuje poza Europejską Wspólnotą Gospodarczą;

e) wskazane powyżej usługi świadczone osobom mającym miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania w innych państwach członkowskich Europejskiej Wspólnoty

Gospodarczej uważa się za wykonane na terytorium państwa, gdy usługobiorca nie podlega podatkowi w państwie, w którym ma miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania;

f) czynności, o których mowa [pod literą] e) […], dokonane na rzecz osób mających miejsce stałego pobytu i miejsce zamieszkania poza Europejską Wspólnotą Gospodarczą […], uważa się za dokonane na terytorium państwa, gdy są one tam wykorzystywane; te ostatnie usługi, jeżeli są świadczone przez osoby mające miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu we Włoszech na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu poza Europejską Wspólnotą Gospodarczą, uważa się za dokonane na terytorium państwa, gdy są wykorzystywane we Włoszech albo w innym państwie członkowskim tejże Wspólnoty".

9 Zgodnie z art. 17 dekretu o podatku VAT:

„Podatek obciąża osoby, które dokonują dostaw towarów oraz świadczą usługi podlegające opodatkowaniu; osoby te zobowiązane są zapłacić podatek na rzecz Skarbu Państwa […]

Obowiązki i prawa wynikające ze stosowania niniejszego dekretu w odniesieniu do czynności dokonanych na terytorium państwa przez osoby niemające miejsca zamieszkania ani rzeczywistej siedziby we Włoszech, ani nieposiadające we Włoszech stałego zakładu lub czynności dokonanych na rzecz takich osób mogą być spełniane i wykonywane, w zwyczajnym trybie, przez przedstawiciela mającego miejsce zamieszkania na terytorium państwa […], który odpowiada solidarnie z mocodawcą za obowiązki wynikające ze stosowania niniejszego dekretu. […]

W razie braku przedstawiciela wyznaczonego zgodnie z akapitem poprzedzającym, obowiązki związane […] ze świadczeniem usług na terytorium państwa przez podmioty mające miejsce zamieszkania za granicą, jak również obowiązki związane ze świadczeniem usług, o których mowa w art. 3 pkt 2, świadczonych przez osoby mające miejsce zamieszkania za granicą na rzecz osób mających miejsce zamieszkania w państwie, powinny być spełnione przez nabywców lub usługobiorców, którzy […] korzystają z usług w ramach prowadzenia przedsiębiorstwa, uprawiania sztuki lub wykonywania zawodu […].

Przepisów akapitów drugiego i trzeciego nie stosuje się do czynności dokonanych przez stałe zakłady we Włoszech należące do osób mających miejsce zamieszkania za granicą lub na rzecz takich zakładów".

10 Z kolei art. 38 ter dekretu o podatku VAT powtarza, co do istoty, przepisy trzynastej dyrektywy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 W latach 1993 i 1994 spółka prawa austriackiego Athesia Advertising GmbH (zwana dalej „Athesia Advertising") z siedzibą w Innsbrucku (Austria), której przedmiotem działalności było prowadzenie agencji reklamowej, nabyła we własnym imieniu na rzecz klientów austriackich i niemieckich przestrzeń reklamową we włoskich środkach przekazu (gazetach, czasopismach, radiu i telewizji), działając z Austrii, bez stałego zakładu we Włoszech. Athesia Advertising miała jednak włoską spółkę zależną, Athesia Druck, z siedzibą w Bressanone (Włochy), którą wyznaczyła jako swojego przedstawiciela podatkowego zgodnie z art. 17 dekretu o podatku VAT.

12 Usługi reklamowe będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym zostały zafakturowane wraz z podatkiem VAT. Faktury zostały wystawione łącznie na spółki Athesia Advertising i Athesia Druck. Athesia Advertising spełniła następnie swoje własne świadczenie na rzecz swoich klientów. Ponieważ podatek został naliczony we Włoszech, Athesia Druck zażądała od włoskich władz podatkowych jego zwrotu na podstawie trzynastej dyrektywy.

13 W 1999 r. Ufficio IVA di Bolzano [urząd ds. podatku VAT w Bolzano (Włochy)] doręczył Athesia Druck decyzję określającą wysokość podatku VAT z tytułu deklaracji złożonych przez tę spółkę za lata 1993 i 1994 w charakterze przedstawiciela podatkowego Athesia Advertising, ponieważ, jak wynika to z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, spółka ta nie zafakturowała usług reklamowych świadczonych na rzecz klientów austriackich i niemieckich. Tym sposobem w sposób pośredni wyłoniło się zagadnienie ustalenia miejsca świadczenia tych usług.

14 Wezwaniu do zapłaty podatku VAT towarzyszyła kara pieniężna.

15 Athesia Druck zaskarżyła powyższe wezwania do Commissione Tributaria di Primo Grado di Bolzano (organ sądowy pierwszej instancji właściwy w sprawach podatkowych), która orzeczeniami z dnia 11 kwietnia 2000 r. i z dnia 11 października 2000 r. odrzuciła skargi tej spółki w zakresie, w jakim dotyczyły one podatku VAT, jednak uwzględniła je w zakresie, w jakim dotyczyły one kary pieniężnej, którą postanowiono uchylić.

16 W instancji apelacyjnej Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano (organ sądowy drugiej instancji właściwy w sprawach podatkowych) orzeczeniem z dnia 17 grudnia 2004 r. odrzuciła zarówno wniesione przez Athesia Druck apelacje co do należnego podatku VAT, jak również apelacje wzajemne wniesione przez Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck zaskarżyła powyższe orzeczenie do Corte Suprema di Cassazione, sądu a quo.

18 Corte Suprema di Cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„[W] świetle art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy […], w jakim miejscu — dla celów podatku VAT — następuje świadczenie usługi reklamowej przez podmiot mający siedzibę na terytorium jednego z państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej na rzecz odbiorcy mającego siedzibę poza Wspólnotą, lecz mającego przedstawiciela podatkowego na terytorium państwa członkowskiego, a w szczególności czy miejscem tym jest miejsce zamieszkania lub miejsce, gdzie znajduje się siedziba odbiorcy przekazu reklamowego, miejsce siedziby spółki będącej przedstawicielem podatkowym we Włoszech spółki niewspólnotowej, miejsce siedziby spółki niewspólnotowej zamawiającej świadczenie usług reklamowych czy miejsce siedziby klienta spółki niewspólnotowej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Zadane przez sąd krajowy pytanie prejudycjalne zmierza w istocie do ustalenia, w jaki sposób należy określić miejsce świadczenia usługi reklamowej w rozumieniu art. 9 szóstej dyrektywy w stanie faktycznym takim jak ten, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, a więc gdy usługodawca ma siedzibę w państwie członkowskim, podczas gdy usługobiorca, który ma siedzibę w państwie trzecim, mając jednak przedstawiciela podatkowego w tym państwie członkowskim, jest zarazem usługobiorcą końcowym, tj. reklamodawcą, jak również usługobiorcą pośrednim, który sam świadczy usługę na rzecz swoich własnych klientów, tj. reklamodawców.

Uwagi wstępne

20 Należy przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Podczas gdy ust. 1 tego artykułu ustanawia w tym przedmiocie zasadę o charakterze ogólnym, to jego ust. 2 wymienia cały szereg szczególnych łączników. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony — braku opodatkowania przychodów (wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s 2251, pkt 14; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24).

21 Usługi reklamowe, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy, należą do zakresu zastosowania wskazanych wyżej szczególnych łączników.

W przedmiocie ustalenia miejsca świadczenia usług reklamowych na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy

22 Z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy wynika, że miejscem świadczenia usług reklamowych usługobiorcom mającym siedzibę poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym siedzibę we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co usługodawca, jest miejsce, gdzie usługobiorca ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania.

23 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż przepis ten znajduje zastosowanie nie tylko do usług reklamowych dostarczanych bezpośrednio i fakturowanych przez usługodawcę podatnikowi będącemu reklamodawcą, ale także do usług świadczonych pośrednio na rzecz reklamodawcy i fakturowanych osobie trzeciej, która z kolei fakturuje je reklamodawcy (wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. s I-2361, pkt 22; z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie C-438/01 Design Concept, Rec. s I-5617, pkt 17).

24 Wynika stąd, iż pośredni charakter usługi, będący konsekwencją faktu, iż usługa została świadczona i zafakturowana przez pierwszego usługodawcę przedsiębiorstwu, któremu złożono zamówienie na wykonanie usług reklamowych, zanim zostały one zafakturowane przez to przedsiębiorstwo reklamodawcy, nie stanowi przeszkody dla zastosowania art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Design Concept, pkt 18).

25 Trybunał w sposób wyraźny wskazał, że na mocy art. 9 ust. 1 i 2 określenie miejsca, w którym następuje świadczenie usługi, zależy wyłącznie od tego, gdzie znajdują się siedziby usługodawcy i usługobiorcy przedmiotowej usługi; artykuł ten w żaden sposób nie wymaga, by brać pod uwagę czynności dokonane po pierwszym świadczeniu usług (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Design Concept, pkt 26).

26 Tak więc w wypadku pośredniego świadczenia usług, takiego, jakiego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, gdy wchodzi w rachubę pierwszy usługodawca, pośredni usługobiorca oraz reklamodawca, który jest usługobiorcą pośredniego usługobiorcy, dokonana przez pierwszego usługodawcę czynność świadczenia usług na rzecz pośredniego usługobiorcy powinna być oceniana odrębnie dla potrzeb określenia miejsca opodatkowania tej czynności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Design Concept, pkt 28).

27 Należy więc uznać, iż w odniesieniu do usług reklamowych, gdy usługobiorca ma siedzibę poza terytorium Wspólnoty, miejscem świadczenia usługi jest, co do zasady, w myśl art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, siedziba usługobiorcy, przy czym pozostaje bez znaczenia fakt, że usługobiorca ten niekoniecznie jest reklamodawcą końcowym.

W przedmiocie określenia miejsca świadczenia usług reklamowych na podstawie art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy

28 Na zasadzie odstępstwa od reguły wskazanej w punkcie poprzedzającym niniejszego wyroku, art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy pozwala państwu członkowskiemu, w celu uniknięcia wypadków uchylania się od opodatkowania w zakresie świadczenia usług, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy, potraktować miejsce świadczenia usług położone, zgodnie z tym artykułem, poza Wspólnotą, tak jakby było ono położone wewnątrz kraju, w sytuacji gdy faktyczne korzystanie i eksploatacja usługi ma miejsce wewnątrz kraju.

29 Należy uściślić, iż w odniesieniu do usług reklamowych krajem, na terenie którego ma miejsce faktyczne korzystanie i eksploatacja w rozumieniu art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, jest kraj, z którego rozpowszechniany jest przekaz reklamowy.

30 Niezależnie bowiem od faktu, iż osoby, do których usługi te są skierowane, mogą znajdować się na całym świecie, jest rzeczą pewną, że włoskie środki przekazu są przede wszystkim dostępne we Włoszech.

31 Z tego względu, w takim stanie faktycznym, jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, należy przyjąć, iż faktyczne korzystanie i eksploatacja przekazu reklamowego miały miejsce we Włoszech.

32 Wynika stąd, że w wypadku skorzystania z uprawnienia przewidzianego przez ten przepis oraz w takim stanie faktycznym, jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, organy podatkowe zainteresowanego państwa członkowskiego będą mogły, na mocy art. 9 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy, uznać świadczenie usług reklamowych dostarczonych przez usługodawcę na rzecz końcowego albo pośredniego usługobiorcy za dokonane na terytorium tego państwa i jako takie podlegające opodatkowaniu; organy te nie będą jednak mogły uznać za podlegające opodatkowaniu usług świadczonych przez pośredniego usługobiorcę mającego siedzibę poza Wspólnotą na rzecz jego własnych klientów.

33 Świadczenie usług, które, zgodnie z kryteriami wskazanymi w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, ma miejsce poza Wspólnotą (położenie siedziby spółki w państwie trzecim oraz brak stałego zakładu w państwie członkowskim) i które nie jest objęte przepisem ust. 2 lit. e) tego samego artykułu, nie może być przedmiotem odstępstwa przewidzianego w art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie wpływu pojęcia przedstawiciela podatkowego na określenie miejsca świadczenia usług reklamowych

34 Należy podkreślić, że wyznaczenie przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w szczególności w art. 2 ust. 3 trzynastej dyrektywy oraz w art. 17 dekretu o podatku VAT, jako takie nie ma wpływu na to, czy podlegają opodatkowaniu usługi, których osoba reprezentowana była odbiorcą albo które osoba ta świadczyła, a to z uwagi na fakt, iż mechanizm przedstawicielstwa ma wyłącznie na celu zapewnienie Skarbowi Państwa podmiotu krajowego, z którym może się porozumiewać w sytuacji, gdy podatnik ma siedzibę za granicą.

35 Sytuacja przedstawia się jednak odmiennie, gdy przedstawiciel podatkowy odgrywa określoną rolę gospodarczą przy spełnianiu świadczeń, których dotyczy spór; wówczas jednak opodatkowanie jego czynności wynika z tej właśnie roli, nie zaś z faktu, iż jest on przedstawicielem podatkowym.

36 Zarówno z akt sprawy, jak i z oświadczeń rządu włoskiego złożonych podczas rozprawy wynika tymczasem, iż w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym Athesia Druck nie odgrywała żadnej roli gospodarczej w ramach świadczenia przedmiotowych usług i nie może w związku z tym być traktowana jako pośrednik dla potrzeb art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie wpływu określenia miejsca świadczenia usług reklamowych na prawo do zwrotu podatku VAT

37 Należy uściślić, że fakt, iż świadczenie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie prawu podatnika do żądania zwrotu podatku VAT z chwilą, gdy spełni on przesłanki wskazane w art. 2 trzynastej dyrektywy.

38 W świetle całości powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne, jak następuje:

— w odniesieniu do usług reklamowych, w sytuacji gdy usługobiorca ma siedzibę poza terytorium Wspólnoty, miejscem świadczenia jest, co do zasady, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, siedziba usługobiorcy. Niemniej jednak państwa członkowskie mogą, na zasadzie odstępstwa od tej reguły, korzystając z uprawnienia

przewidzianego w art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, ustalić miejsce świadczenia tych usług na obszarze zainteresowanego państwa członkowskiego;

— jeżeli skorzystano z uprawnienia przewidzianego przez art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, uznaje się, że usługa reklamowa świadczona przez usługodawcę mającego siedzibę we Wspólnocie na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w państwie trzecim, niezależnie od tego, czy usługobiorca jest usługobiorcą końcowym, czy pośrednim, jest świadczona we Wspólnocie, pod warunkiem że faktyczne korzystanie i eksploatacja w rozumieniu art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy ma miejsce wewnątrz zainteresowanego państwa członkowskiego. W odniesieniu do usług reklamowych zachodzi to w sytuacji, gdy przekaz reklamowy będący przedmiotem świadczenia jest rozpowszechniany z terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego;

— art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy nie może prowadzić do opodatkowania usług reklamowych świadczonych przez usługodawcę mającego siedzibę poza Wspólnotą na rzecz jego własnych klientów, nawet jeśli ten usługodawca jest jednocześnie usługobiorcą pośrednim z uwagi na wcześniejsze świadczenie usług, a świadczenie tego rodzaju nie należy do zakresu stosowania art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy oraz, bardziej ogólnie, do zakresu stosowania całego art. 9 powyższej dyrektywy, do których to przepisów wyraźnie odwołuje się art. 9 ust. 3 lit. b) tej samej dyrektywy;

— fakt, iż świadczenie podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie prawu podatnika do żądania zwrotu podatku VAT z chwilą, gdy spełni warunki wskazane w art. 2 trzynastej dyrektywy, oraz

— wyznaczenie przedstawiciela podatkowego nie ma, jako takie, wpływu na opodatkowanie lub brak opodatkowania usług, z których osoba reprezentowana skorzystała albo które osoba ta świadczyła.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

W odniesieniu do usług reklamowych, w sytuacji gdy usługobiorca ma siedzibę poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, miejscem świadczenia jest, co do zasady, siedziba usługobiorcy zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 84/386/EWG z dnia 31 lipca 1984 r. Niemniej jednak państwa członkowskie mogą, na zasadzie odstępstwa od tej reguły,

korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388, ustalić miejsce świadczenia tych usług na obszarze zainteresowanego państwa członkowskiego.

Jeżeli skorzystano z uprawnienia przewidzianego w art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 z późniejszymi zmianami, świadczenie usługi reklamowej spełnione przez usługodawcę mającego siedzibę we Wspólnocie Europejskiej na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w państwie trzecim, niezależnie od tego, czy usługobiorca jest usługobiorcą końcowym, czy pośrednim, uznaje się za spełnione we Wspólnocie Europejskiej, pod warunkiem że faktyczne korzystanie i eksploatacja w rozumieniu art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 ma miejsce wewnątrz zainteresowanego państwa członkowskiego; w odniesieniu do usług reklamowych zachodzi to w sytuacji, gdy przekaz reklamowy będący przedmiotem świadczenia jest rozpowszechniany z terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego.

Artykuł 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 z późniejszymi zmianami nie może prowadzić do opodatkowania usług reklamowych świadczonych przez usługodawcę mającego siedzibę poza Wspólnotą Europejską na rzecz jego własnych klientów, nawet jeśli ten usługodawca jest jednocześnie usługobiorcą pośrednim z uwagi na wcześniejsze świadczenie usług, a świadczenie tego rodzaju nie należy do zakresu stosowania art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy oraz, bardziej ogólnie, do zakresu stosowania całego art. 9 powyższej dyrektywy, do których to przepisów wyraźnie odwołuje się art. 9 ust. 3 lit. b) tej samej dyrektywy.

Fakt, iż świadczenie podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 9 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388, nie stoi na przeszkodzie prawu podatnika do żądania zwrotu podatku VAT z chwilą, gdy spełni warunki wskazane w art. 2 trzynastej dyrektywy

Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty.

Wyznaczenie przedstawiciela podatkowego nie ma, jako takie, wpływu na opodatkowanie lub brak opodatkowania usług, z których osoba reprezentowana skorzystała albo które osoba ta świadczyła.

Podpisy