ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 19. februára 2009 *

Vo veci C-1/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Taliansko) z 20. septembra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 2. januára 2008, ktorý súvisí s konaním:

Athesia Druck Srl

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Jazyk konania: taliančina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadjiev (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. novembra 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Athesia Druck Srl, v zastúpení: B. Migliucci a T. Kofler, avvocati,

— talianska vláda, v zastúpení: R. Adam, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: A. Aresu a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej desiatou smernicou Rady 84/386/EHS z 31. júla 1984 (Ú. v. ES L 208, s. 58; Mim. vyd. 09/001, s. 121, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Athesia Druck Srl (ďalej len „Athesia Druck“) a Ministero dell'Economia e delle Finanze, ako aj Agenzia delle Entrate vo veci dodatočného výmeru dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie rokov 1993 a 1994, ktorý bol určený spoločnosti Athesia Druck.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Siedme odôvodnenie šiestej smernice znie takto:

„keďže určenie miesta, na ktorom sa uskutočnili zdaniteľné plnenia, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke… poskytovania služieb, keďže hoci miesto obchodovania [poskytovania služieb — *neoficiálny preklad*] sa musí [v zásade — *neoficiálny preklad*] definovať ako miesto, [kde má dodávateľ sídlo svojej profesionálnej činnosti, toto miesto by sa malo definovať ako miesto — *neoficiálny preklad*] v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru.“

4 Podľa článku 6 ods. 4 šiestej smernice, ak zdaniteľná osoba koná vo svojom vlastnom mene, ale v prospech inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama prijala aj poskytla tieto služby.

5 Článok 9 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade

neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

…

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve [miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve — *neoficiálny preklad*], ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

…

— reklamné služby,

…

3. Aby sa predišlo dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo deformácii konkurenčných podmienok [narúšaniu hospodárskej súťaže — *neoficiálny preklad*], môžu členské štáty s ohľadom na poskytovanie služieb uvedených v 2e)… predpokladať:

a) že miesto poskytovania služieb, ktoré by sa podľa tohto článku malo nachádzať v rámci územia štátu, sa nachádza mimo spoločenstva, ak sa príslušné služby [skutočne — *neoficiálny preklad*] využívajú [využívajú a prevádzkujú — *neoficiálny preklad*] mimo spoločenstva;

b) že miesto poskytovania služieb, ktoré by sa podľa tohto článku malo nachádzať mimo spoločenstva, sa nachádza v rámci územia štátu, ak sa príslušné služby [skutočne — *neoficiálny preklad*] využívajú [používajú a využívajú — *neoficiálny preklad*] v rámci štátu.

…“

6 Článok 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásta smernica“) stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu [zdaniteľným osobám — *neoficiálny preklad*], ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte, [DPH], ktorou sú zaťažené poskytnuté služby… v príslušnej krajine inými osobami

podliehajúcimi zdaneniu [zdaniteľnými osobami — *neoficiálny preklad*],… pokiaľ… [sa tieto — *neoficiálny preklad*] služby použijú… na zabezpečenie služieb uvedených v bode 1 b) článku 1 tejto smernice.

2. Členské štáty môžu podmieniť vrátenie dane podľa odseku 1 poskytnutím porovnateľných výhod týkajúcich sa daní z obratu tretími štátmi.

3. Členské štáty môžu požadovať vymenovanie daňového zástupcu.“

Vnútroštátna právna úprava

7 Dekrét prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972 týkajúci sa zavedenia a právnej úpravy dane z pridanej hodnoty (bežný dodatok ku GURI č. 292 z 11. novembra 1972) vo svojom znení, ktoré platilo v čase skutkového stavu vo veci samej (ďalej len „dekrét o DPH“), preberá do talianskeho práva uvedené ustanovenia šiestej smernice.

8 Článok 7 dekrétu o DPH stanovuje:

„…

Poskytovanie služieb sa považuje za uskutočnené na území členského štátu, ak sú služby poskytované osobami, ktoré majú na území členského štátu svoje bydlisko, alebo osobami rezidentmi, ktoré nemajú svoje bydlisko v zahraničí, a tiež ak sú poskytované stálymi prevádzkarňami osôb s bydliskom v zahraničí alebo zahraničných rezidentov v Taliansku; poskytovanie služieb sa nepovažuje za uskutočnené na území štátu, ak sú služby poskytované stálymi prevádzkarňami v zahraničí osôb s bydliskom alebo zahraničných rezidentov v Taliansku. Na účely tohto článku je sídlom osôb iných ako fyzických osôb miesto, kde sa nachádza štatutárne sídlo, a miestom, kde sú rezidentmi, sa rozumie miesto, kde sa nachádza skutočné sídlo.

Odchylne od predchádzajúceho pododseku:

…

d) … u reklamných služieb…, ako aj mediálnych služieb, ktoré sú súčasťou už uvedených služieb a služieb, na ktoré sa vzťahuje povinnosť nevykonávať ich, sa považujú za uskutočnené na území štátu, pokiaľ sú poskytované osobám, ktoré majú na tomto území bydlisko alebo osobám, ktoré sú na ňom rezidentmi a nemajú bydlisko v zahraničí, ako aj v prípade, ak sú služby poskytované v Taliansku stálym prevádzkarňam osôb s bydliskom v zahraničí, alebo ktoré sú zahraničnými rezidentmi, okrem prípadu, že sa využívajú mimo Európskeho hospodárskeho Spoločenstva;

e) služby uvedené v predchádzajúcom písmene poskytnuté osobám, ktoré majú bydlisko alebo sú rezidenti v inom členskom štáte Európskeho hospodárskeho

Spoločenstva, sa považujú za uskutočnené na území štátu, ak zákazník nie je zdaniteľnou osobou v štáte, kde má bydlisko alebo je rezidentom;

f) služby uvedené v [písmene] e), … poskytované osobám, ktoré majú bydlisko a sú rezidenti mimo územia Európskeho hospodárskeho Spoločenstva… sa pokladajú za uskutočnené na území štátu, ak sa na ňom využívajú; tieto posledné uvedené služby, ak sa poskytujú osobami, ktoré majú bydlisko alebo sú rezidenti v Taliansku osobám, ktoré majú bydlisko alebo sú rezidenti mimo územia Európskeho hospodárskeho Spoločenstva sa pokladajú za uskutočnené na území štátu, pokiaľ sa využívajú v Taliansku alebo v inom členskom štáte Spoločenstva.“

9 Podľa článku 17 dekrétu o DPH

„Zdaniteľnými osobami sú osoby, ktoré dodávajú zdaniteľný tovar a poskytujú zdaniteľné služby, tieto osoby musia platiť do štátnej pokladnice…

Povinnosti a práva vyplývajúce z ustanovení tohto dekrétu vzhľadom na plnenia uskutočnené na území štátu osobami alebo pre osoby, ktoré nie sú usadené v Taliansku a ktoré na jeho území nemajú stálu prevádzkareň, môžu byť uplatnené alebo splnené podľa bežných spôsobov, zástupcom usadenom na území štátu…, ktorý spoločne a nerozdielne zodpovedá so zastúpenou osobou za povinnosti, ktoré vyplývajú z tohto dekrétu…

V prípade neustanovenia zástupcu v súlade s predchádzajúcim pododsekom, povinnosti týkajúce sa… služieb uskutočnených na území štátu osobami usadenými v zahraničí, ako aj povinnosti týkajúce sa služieb uvedených v článku 3 bode 2) poskytovaných osobami usadenými v zahraničí osobám usadeným v štáte, musia byť splnené dodávateľom alebo kupujúcim, ktorí… využívajú služby v rámci prevádzky podniku, umeleckej činnosti alebo niektorého povolania…

Ustanovenia druhého a tretieho pododseku sa neuplatňujú na plnenia uskutočnené stálou prevádzkarňou v Taliansku alebo pre ňu osobami rezidentmi v zahraničí.“

10 Pokiaľ ide o článok 38c dekrétu o DPH, tento článok v podstate preberá ustanovenia trinástej smernice.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Spoločnosť podľa rakúskeho práva (ďalej len „Athesia Advertising“) so sídlom v Innsbrucku (Rakúsko), ktorej predmetom činnosti bolo prevádzkovanie reklamnej agentúry, kúpila v priebehu rokov 1993 a 1994 vo vlastnom mene a pre rakúskych a nemeckých zákazníkov reklamný priestor v talianskych médiách (noviny, časopisy, rádio, televízia), pričom činnosť vykonávala priamo z Rakúska, bez vytvorenia stálej prevádzkarne v Taliansku. Spoločnosť Athesia Advertising však mala taliansku pobočku Athesia Druck so sídlom v Bressanone (Taliansko), ktorú sama ustanovila za daňového zástupcu podľa článku 17 dekrétu o DPH.

12 Predmetné služby vo veci samej boli zúčtované so započítaním DPH. Faktúry boli vystavené v mene spoločností Athesia Advertising a Athesia Druck. Spoločnosť Athesia Advertising následne uskutočnila pre svojich zákazníkov vlastné služby. Keďže DPH bola zaplatená v Taliansku, spoločnosť Athesia Druck požiadala talianske daňové úrady o jej vrátenie podľa trinástej smernice.

13 V roku 1999 Ufficio IVA di Bolzano [Daňový úrad pre DPH v Bolzane (Taliansko)] doručil spoločnosti Athesia Druck dodatočný výmer DPH na základe daňových priznaní podaných touto spoločnosťou za roky 1993 a 1994 v postavení daňového zástupcu spoločnosti Athesia Advertising z dôvodu, ako to vyplýva aj z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, nezaúčtovania reklamných služieb poskytnutých rakúskym a nemeckým zákazníkom spoločnosti Athesia Advertising. Nepriamo teda vzniká otázka o mieste uskutočnenia týchto služieb.

14 Dodatočný výmer DPH bol sprevádzaný pokutou.

15 Spoločnosť Athesia Druck spochybnila predmetný dodatočný výmer pred Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, ktorá rozhodnutiami z 11. apríla a 11. októbra 2000 zamietla žaloby podané týmito spoločnosťami v rozsahu, v akom sa týkali DPH, pričom ich prijala v rozsahu, v akom sa týkali pokuty, od ktorej zaplatenia bola tým spoločnosť Athesia Druck oslobodená.

16 V odvolacom konaní Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano rozhodnutím zo 17. decembra 2004 zamietla odvolanie spoločnosti Athesia Druck týkajúce sa zaplatenia DPH, ktorým bola naďalej zaťažená, ako aj vzájomné odvolanie Ufficio IVA di Bolzano.

17 Spoločnosť Athesia Druck podala dovolanie proti tomuto rozhodnutiu na Corte suprema di cassazione, súdu *a quo*.

18 Corte suprema di cassazione rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Čo sa na účely DPH v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice… rozumie pod miestom poskytovania reklamných služieb, ktoré osoba, ktorá má sídlo na území členského štátu Európskeho spoločenstva, poskytuje adresátovi, ktorý je usadený mimo územia Spoločenstva, ale daňového zástupcu má na území členského štátu. A najmä, či je takým miestom miesto adresáta správy, kde má sídlo spoločnosť, ktorá je daňovým zástupcom pre Taliansko spoločnosti, ktorá nepatrí do Spoločenstva, miesto, kde má sídlo spoločnosť, ktorá nepatrí do Spoločenstva, ktorá žiada o reklamné služby, alebo miesto, kde je usadený zákazník spoločnosti, ktorá nepatrí do Spoločenstva?“

O prejudiciálnej otázke

19 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, podľa čoho sa má určiť miesto využitia reklamných služieb v zmysle článku 9 šiestej smernice v situácii, ako je situácia vo veci samej, kde má poskytovateľ služieb sídlo v členskom štáte, zatiaľ čo príjemca služieb, usadený v tretej krajine, aj keď je zastúpený daňovým zástupcom v uvedenom členskom štáte, je jednak konečný príjemca, to znamená inzerent, jednak sprostredkovateľ, ktorý sám poskytuje služby pre svojich vlastných zákazníkov, a to inzerentov.

Úvodné pripomienky

20 Treba pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 rovnakého článku vymenováva rad špecifických hraničných ukazovateľov. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej nezdaneniu príjmov (rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20, ako aj zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 24).

21 Reklamné služby uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) druhej zarážke šiestej smernice spadajú do pôsobnosti týchto špecifických hraničných ukazovateľov.

O určení miesta poskytovania reklamných služieb na základe článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice

22 Zo znenia článku 9 ods. 2 písm. e) druhej zarážky šiestej smernice vyplýva, že miestom poskytovania reklamných služieb zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inej krajine ako dodávateľ, je miesto, kde zákazník založil svoj podnik alebo kde má stálu prevádzkareň, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

23 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora sa má článok 9 ods. 2 písm. e) druhá zarážka šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje nielen na reklamné služby poskytované priamo a účtované poskytovateľom služieb zdaniteľnému inzerentovi, ale aj na služby poskytované nepriamo inzerentovi a účtované tretej osobe, ktorá si ich vyúčtuje od inzerenta (rozsudok z 15. marca 2001, SPI, C-108/00, Zb. s. I-2361, bod 22, a z 5. júna 2003, Design Concept, C-438/01, Zb. s. I-5617, bod 17).

24 Z toho vyplýva, že nepriamy charakter služieb, ktorý súvisí so skutočnosťou, že tieto služby boli prvým poskytovateľom služieb poskytnuté a účtované podniku, ktorý sám vykonáva reklamné služby, predtým, ako boli účtované týmto podnikom inzerentovi, nebráni uplatneniu článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice (rozsudok Design Concept, už citovaný, bod 18).

25 Súdny dvor jasne uviedol, že podľa odsekov 1 a 2 uvedeného článku určenie miesta poskytovania služieb závisí len od toho, kde sú poskytovateľ a zákazník predmetnej služby usadení, pretože tento článok vôbec neprihliada na plnenia uskutočnené po tomto prvom poskytnutí služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok Design Concept, už citovaný, bod 26).

26 Tak ako v prípade nepriameho poskytovania služieb, ako je prípad vo veci samej, ktoré zahŕňa prvého poskytovateľa služieb, sprostredkovateľa a inzerenta, ktorý je príjemcom služieb sprostredkovateľa, je potrebné na účely určenia miesta zdanenia uskutočnenia služieb preskúmať oddelene uskutočnenie služieb poskytovaných prvým poskytovateľom sprostredkovateľovi (pozri v tomto zmysle rozsudok Design Concept, už citovaný, bod 28).

27 Treba preto uviesť, že ak je v oblasti reklamných služieb zákazník usadený mimo územia Spoločenstva, miestom poskytovania služieb je podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice v zásade miesto bydliska uvedeného zákazníka, a to bez toho, aby bolo potrebné prihliadať na skutočnosť, že zákazník nie je nevyhnutne konečným inzerentom.

O určení miesta poskytovania reklamných služieb na základe článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice

28 Odchylne od pravidla uvedeného v predchádzajúcom bode tohto rozsudku článok 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice umožňuje členskému štátu, s cieľom vyhnúť sa nezdaneniu služieb uvedených v článku 9 ods. 2 písm. e) tejto smernice, za miesto poskytovania služieb, ktoré sa podľa tohto článku nachádza mimo Spoločenstva, považovať miesto, ktoré sa akoby nachádzalo vnútri krajiny, pokiaľ sa skutočné využitie a prevádzkovanie uskutočňuje vnútri krajiny.

29 Je potrebné spresniť, že krajina, na ktorej území sa uskutočňuje skutočné využitie a prevádzkovanie v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, je v oblasti reklamných služieb krajina, z ktorej sa vysielajú reklamné správy.

30 Nezávisle od skutočnosti, že príjemcovia týchto služieb sa môžu nachádzať na celom svete, je totiž zjavné, že talianske médiá vysielajú predovšetkým v Taliansku.

31 Vzhľadom na to sa má skutočné využitie a prevádzkovanie reklamných správ za okolností ako vo veci samej považovať za uskutočnené v Taliansku.

32 Z toho vyplýva, že v prípade využitia možnosti stanovenej v tomto ustanovení a v situácii ako vo veci samej mohli daňové orgány dotknutého členského štátu podľa ustanovenia odseku 2 v spojení s odsekom 3 článku 9 šiestej smernice považovať reklamné služby poskytnuté poskytovateľom konečnému zákazníkovi alebo sprostredkovateľovi za služby uskutočnené na území štátu a ako také za zdaniteľné, ale nemali považovať za zdaniteľné služby sprostredkovateľa usadeného mimo Spoločenstva, ktoré poskytuje svojim vlastným zákazníkom.

33 Na poskytovanie služieb mimo Spoločenstva (existencia štatutárneho sídla v treťom štáte a neexistencia stálej prevádzkarne v členskom štáte), ktoré sa uskutočňuje podľa kritérií uvedených v článku 9 ods. 1 šiestej smernice a nie je uvedené v odseku 2 písm. e) toho istého článku, sa nemôže vzťahovať výnimka stanovená v článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice.

O vplyve pojmu daňového zástupcu na určenie miesta poskytovania reklamných služieb

34 Treba zdôrazniť, že ustanovenie daňového zástupcu, ktorý je uvedený najmä v článku 2 ods. 3 trinástej smernice a v článku 17 dekrétu o DPH, nemá samo osebe vplyv na zdaniteľný alebo nezdaniteľný charakter služieb prijatých alebo uskutočnených zastúpenou osobou, pretože režim zastúpenia má za cieľ jedine umožniť finančnej správe, ak je zdaniteľná osoba usedená v zahraničí, mať na vnútroštátnom území sprostredkovateľa.

35 Je to však inak, pokiaľ má daňový zástupca hospodársku úlohu pri dotknutom poskytovaní služieb, a preto z dôvodu tejto úlohy, a nie z jeho postavenia daňového zástupcu, sú služby, ktoré uskutočňuje, zdaniteľné.

36 Zo spisu, ako aj z vyhlásení talianskej vlády na pojednávaní však vyplýva, že spoločnosť Athesia Druck nemala vo veci samej žiadnu hospodársku úlohu pri poskytovaní dotknutých služieb, a preto ju nemožno považovať za sprostredkovateľa v zmysle článku 6 ods. 4 šiestej smernice.

O vplyve určenia miesta poskytovania reklamných služieb na nárok vrátenia DPH

37 Treba spresniť, že zdaniteľný charakter poskytovania služieb v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice nebráni uplatneniu nároku zdaniteľnou osobou na vrátenie DPH, pokiaľ táto osoba spĺňa podmienky stanovené v článku 2 trinástej smernice.

38 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať takto:

— Ak je v oblasti reklamných služieb zákazník usadený mimo územia Spoločenstva, je miestom poskytovania služieb podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice v zásade miesto bydliska uvedeného zákazníka. Členské štáty však môžu využiť

možnosť stanovenú v článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice tým, že odchylne od uvedenej zásady stanovia miesto predmetného poskytovania služieb vnútri dotknutého členského štátu,

— v prípade využitia tejto možnosti stanovenej v článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice sa reklamné služby poskytnuté poskytovateľom usadenom v Spoločenstve v prospech zákazníka so sídlom v treťom štáte, či už je týmto zákazníkom konečný zákazník, alebo sprostredkovateľ, považujú za služby uskutočnené v Spoločenstve, za podmienky, že skutočné využitie a prevádzkovanie v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice je uskutočnené vnútri dotknutého členského štátu. V oblasti reklamných služieb je to tak, keď sú reklamné správy, ktoré sú predmetom poskytovania služieb, vysielané z dotknutého členského štátu,

— článok 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice nemôže viesť k zdaneniu reklamných služieb poskytovaných poskytovateľom služieb usadeným mimo Spoločenstva jeho vlastným zákazníkom, aj keby tento poskytovateľ služieb mal postavenie sprostredkovateľa z dôvodu predchádzajúceho poskytovania služieb, pretože takéto poskytovanie služieb nespadá do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. e) tejto smernice a všeobecnejšie článku 9 tejto smernice ako celku, ustanovení, na ktoré výslovne odkazuje článok 9 ods. 3 písm. b) tej istej smernice,

— zdaniteľný charakter poskytovania služieb v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice nebráni uplatneniu nároku zdaniteľnou osobou na vrátenie DPH, pokiaľ táto osoba spĺňa podmienky stanovené v článku 2 trinástej smernice, a

— ustanovenie daňového zástupcu, ktorý je uvedený najmä v článku 2 ods. 3 trinástej smernice a v článku 17 dekrétu o DPH, nemá samo osebe vplyv na zdaniteľný alebo nezdaniteľný charakter služieb prijatých alebo uskutočnených zastúpenou osobou.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Ak je v oblasti reklamných služieb zákazník usadený mimo územia Spoločenstva, je miestom poskytovania služieb podľa článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej desiatou smernicou Rady 84/386/EHS z 31. júla 1984, v zásade miesto bydliska uvedeného zákazníka. Členské štáty však môžu využiť možnosť stanovenú v článku 9 ods. 3 písm. b)

šiestej smernice 77/388, v znení zmien a doplnení, tým, že odchylne od uvedenej zásady stanovia miesto dotknutého poskytovania služieb vnútri dotknutého členského štátu.

V prípade využitia tejto možnosti stanovenej v článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice 77/388, v znení zmien a doplnení, sa reklamné služby poskytnuté poskytovateľom usadenom v Európskom spoločenstve v prospech zákazníka so sídlom v treťom štáte, či už je týmto zákazníkom konečný zákazník, alebo sprostredkovateľ, považujú za služby uskutočnené v Európskom spoločenstve, za podmienky, že skutočné využitie a prevádzkovanie v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice 77/388, v znení zmien a doplnení, je uskutočnené vnútri dotknutého členského štátu. V oblasti reklamných služieb je to tak, keď sú reklamné správy, ktoré sú predmetom poskytovania služieb, vysielané z dotknutého členského štátu.

Článok 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice 77/388, v znení zmien a doplnení, nemôže viesť k zdaneniu reklamných služieb poskytovaných poskytovateľom služieb usadeným mimo Európskeho spoločenstva jeho vlastným zákazníkom, aj keby tento poskytovateľ služieb mal postavenie sprostredkovateľa z dôvodu predchádzajúceho poskytovania služieb, pretože takéto poskytovanie služieb nespadá do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. e) tejto smernice a všeobecnejšie článku 9 tejto smernice ako celku, ustanovení, na ktoré výslovne odkazuje článok 9 ods. 3 písm. b) tej istej smernice.

Zdaniteľný charakter poskytovania služieb v zmysle článku 9 ods. 3 písm. b) šiestej smernice 77/388, v znení zmien a doplnení, nebráni uplatneniu nároku zdaniteľnou osobou na vrátenie DPH, pokiaľ táto osoba spĺňa podmienky stanovené v článku 2 trinástej smernice Rady zo 17. novembra 1986 o harmonizácii

zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva.

Ustanovenie daňového zástupcu, ktorý je uvedený najmä v článku 2 ods. 3 trinástej smernice a v článku 17 dekrétu o DPH, nemá samo osebe vplyv na zdaniteľný alebo nezdaniteľný charakter služieb prijatých alebo uskutočnených zastúpenou osobou.

Podpisy