

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 19 lutego 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 9 ust. 2 lit. e) – Artyku? 9 ust. 3 lit. b) – Trzynasta dyrektywa VAT – Artyku? 2 – Miejsce ?wiadczenia – Us?ugi reklamowe – Zwrot podatku VAT – Przedstawiciel podatkowy

W sprawie C?1/08

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Corte Suprema di Cassazione (W?ochy) postanowieniem z dnia 20 wrze?nia 2007 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 2 stycznia 2008 r., w post?powaniu:

Athesia Druck Srl

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 listopada 2008 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Athesia Druck Srl przez B. Migliucciego oraz T. Koflera, avvocati,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez R. Adama, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system

podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywę Rady 84/386/EWG z dnia 31 lipca 1984 r. (Dz.U. L 208, s 58) (zwaną dalej „szóstą dyrektywę”).

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, jeżeli 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 świadczono 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 czonkowskie mog?, w odniesieniu do świadczenia usług określonych w ust. 2 lit. e) [...], uznaje:

- a) miejsce świadczenia usług, które zgodnie z niniejszym artykułem znajdują 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 znajdują 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 nadać 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 woskiego powyższe przepisy szóstej dyrektywy.

8 Artykuł 7 dekretu o podatku VAT stanowi:

„[...]”

Świadczenie usług uznaje się za dokonywane na terytorium państwa, jeżeli 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 odstąpienia od poprzedniego akapitu

[...]

d) [...] usługi reklamowe [...] jak również usługi pośrednictwa budowlanego nieodpłatnie czyści powyższych usług, a także usługi budowlanego nieodpłatnie czyści 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 jeżeli 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 Wspólnotę 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 Wspólnotę 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 Wspólnotę Gospodarczą, uważa się za dokonane na terytorium państwa, gdy są wykorzystywane we Włoszech albo w innym państwie członkowskim tej 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 własnych środkach przekazu (gazetach, czasopiśmie, radiu i telewizji), działając z Austrii, bez stałego zakładu we Włoszech. Athesia Advertising miała jednak własną 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 oddzielnie na spółki Athesia Advertising i Athesia Druck. Athesia Advertising spełniła następnie swoje własne zobowiązanie na rzecz swoich klientów. Ponieważ podatek został naliczony we Włoszech, Athesia Druck zażądała od własnych władz podatkowych jego zwrotu na podstawie trzynastej dyrektywy.

13 W 1999 r. Ufficio IVA di Bolzano [urząd ds. podatku VAT w Bolzano (Włochy)] doręczyła 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 wywnioskowano 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 sądowny 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 sądowny 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 ?wiadczenie us?ugi reklamowej przez podmiot maj?cy siedzib? na terytorium jednego z pa?stw cz?onkowskich Wspólnoty Europejskiej na rzecz odbiorcy maj?cego siedzib? poza Wspólnot?, lecz maj?cego przedstawiciela podatkowego na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, a w szczególno?ci czy miejscem tym jest miejsce zamieszkania lub miejsce, gdzie znajduje si? siedziba odbiorcy przekazu reklamowego, miejsce siedziby spó?ki b?d?cej przedstawicielem podatkowym we W?oszech spó?ki niewspólnotowej, miejsce siedziby spó?ki niewspólnotowej zamawiaj?cej ?wiadczenie us?ug reklamowych czy miejsce siedziby klienta spó?ki niewspólnotowej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Zadane przez s?d krajowy pytanie prejudycjalne zmierza w istocie do ustalenia, w jaki sposób nale?y okre?li? miejsce ?wiadczenia us?ugi reklamowej w rozumieniu art. 9 szóstej dyrektywy w stanie faktycznym takim jak ten, którego dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, a wi?c gdy us?ugodawca ma siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, podczas gdy us?ugobiorca, który ma siedzib? w pa?stwie trzecim, maj?c jednak przedstawiciela podatkowego w tym pa?stwie cz?onkowskim, jest zarazem us?ugobiorc? ko?cowym, tj. reklamodawc?, jak równie? us?ugobiorc? po?rednim, który sam ?wiadczy us?ug? na rzecz swoich w?asnych klientów, tj. reklamodawców.

Uwagi wst?pne

20 Nale?y przypomnie?, ?e art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady okre?laj?ce miejsce opodatkowania us?ug. Podczas gdy ust. 1 tego artyku?u ustanawia w tym przedmiocie zasad? o charakterze ogólnym, to jego ust. 2 wymienia ca?y szereg szczególnych ??czników. Celem tych przepisów jest unikni?cie z jednej strony zbiegu w?a?ciwo?ci, mog?cego prowadzi? 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 wrze?nia 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 Us?ugi reklamowe, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy, nale?? do zakresu zastosowania wskazanych wy?ej szczególnych ??czników.

W przedmiocie ustalenia miejsca ?wiadczenia us?ug reklamowych na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy

22 Z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy wynika, ?e miejscem ?wiadczenia us?ug reklamowych us?ugobiorcom maj?cym siedzib? poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom maj?cym siedzib? we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co us?ugodawca, jest miejsce, gdzie us?ugobiorca ma siedzib? lub sta?y zak?ad, na rzecz którego ?wiadczona jest us?uga lub, w przypadku braku takiego miejsca, jego miejsce sta?ego pobytu lub miejsce zamieszkania.

23 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u art. 9 ust. 2 lit. e) tiret drugie szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? przepis ten znajduje zastosowanie nie tylko do us?ug reklamowych dostarczanych bezpo?rednio i fakturowanych przez us?ugodawc? podatnikowi b?d?cemu reklamodawc?, ale tak?e do us?ug ?wiadczonych po?rednio 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 zostało 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 Trybuna w sposób wyraźny wskazała, że na mocy art. 9 ust. 1 i 2 określenie miejsca, w którym następuje świadczenie usługi, zależy wyjątkowo 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 po prostu, zgodnie z tym artykułem, poza Wspólnotą, tak jakby było ono po prostu wewnątrz kraju, w sytuacji gdy faktyczne korzystanie i eksploatacja usług 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 rzecz pewna, że woskie rodki 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 ma 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 odstąpienia 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 która osoba ta świadczyła, a to z uwagi na fakt, iż mechanizm przedstawicielstwa ma wyjątkowo 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 określony rolę gospodarczą przy spełnianiu świadczeń, których dotyczy spór; wówczas jednak opodatkowanie jego czynności wynika z tej własnej roli, nie zaś z faktu, iż jest on przedstawicielem podatkowym.

36 Zarówno z akt sprawy, jak i z oświadczeń rzędu woskiego złożonych podczas rozprawy wynika tymczasem, iż w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym Athesia Druck nie odgrywa 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 uzyskania 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 odstąpienia od tej reguły, korzystać 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 koźcowym, 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 jeżeli 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 wyrażnie 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 przedania 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 która 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 odstąpienia od tej reguły, korzystać 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 jeżeli 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 wyrażnie 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 uzyskania zwrotu podatku VAT z chwili, 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 której osoba ta świadczyła.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.