

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C-377/08

EGN BV – Filiale Italiana

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 3 lit. a) – Dopuszczalność odliczenia i zwrotu naliczonego podatku VAT – Usługi telekomunikacyjne – Świadczenie usług na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Artykuł 9 ust. 2 lit. e) – Określenie miejsca świadczenia usług

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Towary i usługi świadczone wykonywaniu przez podatnika czynności przeprowadzanych w innym kraju

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 3 lit. a))

Wykłada art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, należy dokonywać w ten sposób, że usługodawca usług telekomunikacyjnych, który ma siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, ma na podstawie tego przepisu prawo do odliczenia lub uzyskania zwrotu, w tym państwie członkowskim, naliczonego podatku VAT w związku z usługami telekomunikacyjnymi, które były świadczone przedsiębiorstwu z siedzibą w innym państwie członkowskim, jeżeli taki usługodawca miałby takie prawo, gdyby omawiane usługi były świadczone na terytorium tego pierwszego państwa członkowskiego.

(por. pkt 34; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 2 lipca 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 3 lit. a) – Dopuszczalność odliczenia i zwrotu naliczonego podatku VAT – Usługi telekomunikacyjne – Świadczenie usług na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – Artykuł 9 ust. 2 lit. e) – Określenie miejsca świadczenia usług

W sprawie C-377/08

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 23 kwietnia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 sierpnia 2008 r., w postępowaniu

EGN BV – Filiale Italiana

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Ó Caoimh (sprawozdawca), prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu EGN BV – Filiale Italiana przez G. Boniella oraz G. Polacco, avvocati,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 3 lit. a) 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy EGN BV – Filiale Italiana (zwaną dalej „EGN”) a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2 (urzędem skarbowym – oddziałem II w Rzymie, zwanym dalej „Agenzia”), w przedmiocie odmowy ze strony urzędu zezwolenia na odliczenie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w związku z usługami telekomunikacyjnymi, które świadczyła ona w 1999 r.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Motyw siódmy szóstej dyrektywy stanowi:

„[O]kreślenie miejsca, gdzie transakcje [czynności] podlegające opodatkowaniu została

dokonane, by?o ?ród?em konfliktów dotycz?cych jurysdykcji mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, w szczeg?lno?ci je?li chodzi o dostawy towarów wraz z monta?em oraz ?wiadczenie us?ug; miejsce, gdzie nast?puje ?wiadczenie us?ugi, powinno co do zasady by? okre?lone jako miejsce, gdzie osoba ?wiadczc?ca us?ugi posiada swoje g?ówne miejsce prowadzenia dzia?alno?ci, miejsce to powinno by? okre?lone jako znajduj?ce si? w kraju osoby, dla której ?wiadczona jest ta us?uga, szczególnie w przypadku niektórych us?ug ?wiadczonych pomi?dzy podatnikami, gdzie koszt us?ugi jest wliczany w cen? towaru”.

4 Artyku? 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, ?e „[o]podatkowaniu podatkiem [VAT] podlega dostawa [...] us?ug ?wiadczone [?wiadczenie us?ug dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

5 W rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza okre?lona w ust. 1 obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadczc?cych us?ugi w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? równie? wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku]”.

6 Artyku? 9 ust. 1 i 2 lit. e) szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym us?uga jest ?wiadczone, uwa?a si? miejsce, gdzie dostawca za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci [us?ugodawca ma siedzib? lub sta?y zak?ad], z którego ?wiadczone s? us?ugi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsi?biorstwa, jego miejsce sta?ego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednak?e:

[...]

e) miejscem ?wiadczenia wymienionych poni?ej us?ug, ?wiadczonych klientom maj?cym swe przedsi?biorstwo [maj?cym siedzib?] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom maj?cym przedsi?biorstwo [maj?cym siedzib?] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [us?ugodawca], jest miejsce, gdzie klient za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci, z którego [ma siedzib? lub sta?y zak?ad, na rzecz którego] ?wiadczone jest us?uga lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego sta?ego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

- przeniesienie i udzielenie praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i podobnych praw,
- us?ugi reklamowe,
- us?ugi konsultantów, in?ynierów, biur konsultingowych, prawników, ksi?gowych oraz inne podobne us?ugi, jak równie? przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

- zobowiązania do całkowitego lub częściowego powstrzymania się od wykonywania działalności zawodowej lub prawa, określonego w niniejszej lit. e),
- operacje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe – z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu skrytek sejmowych,
- zapewnienie personelu,
- świadczenie usług przez pośredników, którzy działają w imieniu i na rachunek osób trzecich, jeżeli pośredniczą przy świadczeniu usług wymienionych w niniejszej lit. e),
- wynajmowanie ruchomości, z wyjątkiem wszystkich środków transportu”.

7 Artykuł 17 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku [VAT], określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji [czynności] związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]”.

8 Decyzja Rady 97/207/WE z dnia 17 marca 1997 r. zezwala Republice Włoskiej na stosowanie środka stanowiącego odstępstwo od art. 9 szóstej dyrektywy 77/388 (Dz.U. L 86, s. 19), przyjęta w następstwie wniosku złożonego przez rzeczono państwo członkowskie, stanowi:

„Artykuł pierwszy

Na zasadzie odstępstwa od art. 9 ust. 1 [szóstej dyrektywy], Republika Włoska może objąć usługi telekomunikacyjne zakresem zastosowania art. 9 ust. 2 [lit.] e) rzeczonoj dyrektywy. [...]

Usługi telekomunikacyjne oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru.

Artykuł 2

Niniejsza decyzja znajduje zastosowanie do usług telekomunikacyjnych, w ramach których

zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło od dnia 1 stycznia 1997 r. [...]

Artykuł 3

Zezwolenie, o którym mowa w niniejszej decyzji, obowiązuje do dnia 31 grudnia 1999 r. lub do dnia wejścia w życie dyrektywy zmieniającej miejsce opodatkowania usług telekomunikacyjnych, o ile nastąpi to przed dniem 31 grudnia 1999 r.

Artykuł 4

Niniejsza decyzja jest skierowana do Republiki Włoskiej”.

[tęmaczenie nieoficjalne].

9 Po przyjęciu decyzji 97/207 dyrektywa Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. zmieniająca dyrektywę 77/388 (Dz.U. L 162, s. 63) dodała do art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, obowiązujące od dnia 1 stycznia 2000 r., tiret dziewiąte o następującym brzmieniu:

„telekomunikacja. Za usługi telekomunikacyjne uważa się usługi polegające na transmitowaniu, emitowaniu lub odbiorze sygnałów, tekstów, obrazów, dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, łącznie z przeniesieniem lub ustanowieniem praw do użytkowania takiej transmisji, emisji lub odbioru. Usługi telekomunikacyjne w rozumieniu niniejszego przepisu obejmują także dostęp do ogólnodostępnych sieci informacyjnej”.

Uregulowania krajowe

10 Szósta dyrektywa została transponowana do prawa włoskiego dekretem prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. w sprawie ustanowienia i uregulowania podatku od wartości dodanej (dodatek zwykły do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.), z późniejszymi zmianami (zwanym dalej „dekretem nr 633/1972”).

11 Artykuł 7 ust. 4 lit. d) dekretu nr 633/1972 dotyczący miejsca opodatkowania stanowi w szczególności, że „usługi telekomunikacyjne [...] 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 [Wspólnotę]”. Rzeczony artykuł w ust. 4 lit. e) stanowi w szczególności, że „wskazane powyżej w lit. d) usługi (oraz czynności) świadczone osobom mającym miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania w innych państwach członkowskich [Wspólnoty] uważa się za wykonane na terytorium państwa, gdy usługobiorca nie podlega podatkowi w państwie, w którym ma miejsce stałego pobytu lub miejsce zamieszkania”.

12 Artykuł 19 ust. 1 dekretu nr 633/1972 przewiduje możliwość odliczenia VAT „w odniesieniu do towarów i usług przywożonych lub nabytych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, wykonywanego zawodu lub uprawianej sztuki”. Ustęp 2 tego artykułu stanowi, że VAT nie podlega odliczeniu, jeżeli zakup lub przywóz dotyczy czynności zwolnionych od podatku lub w każdym razie niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT”. Jednakże w rozumieniu ust. 3 lit. b) wskazanego artykułu „brak możliwości odliczenia, o którym mowa w ust. 2, nie znajduje zastosowania, jeżeli wskazane czynności stanowią [...] czynności dokonane poza

terytorium państwa, które gdyby zostały dokonane na terytorium państwa, objęte byłyby prawem do odliczenia”.

13 Artykuł 30 ust. 2 lit. d) dekretu nr 633/1972 stanowi, że w przypadku gdy z rocznej deklaracji wynika nadwyżka podlegająca odliczeniu, podatnik może odliczyć w następnym roku kwotę nadwyżki z poprzedniego roku lub zażąda zwrotu całości lub części podlegającej odliczeniu nadwyżki, „jeżeli w przeważającej mierze dokonuje czynności nieobjętych podatkiem z tytułu art. 7”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 EGN jest włoską spółką zależną EGN – Equant Global Network BV, spółki prawa niderlandzkiego kontrolowanej przez międzynarodową spółkę łączniczą, która jest spółdzielnią utworzoną na podstawie prawa belgijskiego w 1949 r. przez jedenastu przewoźników lotniczych w celu opracowania systemu łączniczego, przeznaczonego specjalnie dla przewozu lotniczego.

15 W 1999 r. EGN świadczyła usługi telekomunikacyjne na rzecz Ensys Ltd, przedsiębiorstwa z siedzibą w Irlandii, podlegającemu tam podatkowi VAT, które jest również kontrolowane przez międzynarodową spółkę łączniczą.

16 Ponieważ usługi te nie były we Włoszech objęte podatkiem VAT, gdy przesłanka prowadzenia działalności w tym państwie członkowskim, ustanowiona w art. 7 ust. 4 lit. d) dekretu nr 633/1972, nie była spełniona, EGN, która regularnie była wierzycielem z tytułu podatku VAT naliczonego w stosunku do swoich dostawców mających siedzibę we Włoszech, zwróciła się w dniu 7 lutego 2000 r. do Agencji o zwrot podatku VAT za 1999 r. w kwocie 9 400 000 000 ITL oraz zwrot pozostałych wierzytelności wynikających z poprzednich lat w kwocie 101 968 000 ITL.

17 Rzeczony wniosek o zwrot został oddalony decyzją Agencji z dnia 23 marca 2001 r. z uwagi na fakt, że przesłanki wymagane dla odliczenia lub zwrotu zapłaconego przez EGN podatku VAT nie były spełnione.

18 Orzekając w przedmiocie odwołania wniesionego przez EGN od rzeczony decyzji o oddaleniu, Commissione tributaria provinciale di Roma w orzeczeniu z dnia 10 września 2001 r. uznała, że na podstawie art. 7 dekretu nr 633/1972 skarżąca miała prawo do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do czynności niepodlegających temu podatkowi, które podlegałyby podatkowi, gdyby zostały dokonane we Włoszech, zgodnie z art. 19 ust. 3 lit. b) rzeczony dekretu.

19 Ponieważ Agencja odwołała się od tego orzeczenia, Commissione tributaria regionale del Lazio uchyliła je wyrokiem z dnia 19 września 2003 r. i oddaliła zażądania EGN, których celem było uzyskanie odliczenia podatku VAT i zwrotu zapłaconych kwot. Sąd ten uznał bowiem, że art. 19 ust. 3 lit. b) dekretu nr 633/1972 nie znajduje zastosowania, ponieważ zwrot „czynności dokonane poza terytorium państwa, które gdyby zostały dokonane na terytorium państwa, objęte byłyby prawem do odliczenia” obejmuje wyłącznie czynności, które rzeczywiście dokonane były w innym kraju. Fikcja prawna czynności poza granicami kraju ustanowiona w art. 7 ust. 4 lit. e) rzeczony dekretu nie mogłaby zostać uwzględniona, gdyż żadna reguła nie zrównuje tej umownej i fikcyjnej czynności poza granicami kraju z faktyczną czynnością poza granicami kraju. W rezultacie, ponieważ omawiane usługi telekomunikacyjne nie podlegały podatkowi VAT we Włoszech, art. 19 ust. 2 tego dekretu wyklucza, aby usługi te powodowały powstanie prawa do odliczenia lub zwrotu naliczonego podatku VAT.

20 Sąd krajowy, do którego ENG wniosła skargę kasacyjną, stwierdza, że istotne przepisy

szóstej dyrektywy by?y przedmiotem rozbie?nych wyk?adni ze strony sądów krajowych ni?szych instancji, zastanawia si?, czy wyk?adnia przyj?ta przez Commissione tributaria regionale del Lazio nie powoduje zak?ócenia konkurencji. Poniewa? w przypadku ?wiadczenia us?ug telekomunikacyjnych w innym pa?stwie cz?onkowskim miejscem, w którym podatek VAT jest nale?ny, jest miejsce, w którym us?ugobiorca ma siedzib?, us?ugodawca takich us?ug znajduje?by si? w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do us?ugodawcy ?wiadcz?cego te same us?ugi na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego.

21 W tej sytuacji Corte suprema di cassazione postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 17 ust. 3 lit. a) [szóstej dyrektywy] w odniesieniu do ?wiadczonych miedzy podatnikami maj?cymi miejsce zamieszkania w ro?nych pa?stwach cz?onkowskich Wspólnoty us?ug telekomunikacyjnych, obj?tych podatkiem VAT obci??aj?cym us?ugobiorc?, umo?liwia odliczenie podatku przy zakupie lub przywozie towarów, które zwi?zane s? ze [?wiadczeniem us?ug telekomunikacyjnych] przez us?ugodawc?, który mia?by takie prawo gdyby ?wiadczy? te us?ugi we w?asnym kraju?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 W swym pytaniu s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wyk?adni art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e us?ugodawca us?ug telekomunikacyjnych, taki jak w sprawie przed s?dem krajowym, maj?cy siedzib? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, ma prawo na podstawie tego przepisu odliczy? w tym pa?stwie cz?onkowskim naliczony podatek VAT lub uzyska? zwrot tego podatku w zwi?zku z us?ugami telekomunikacyjnymi, które by?y ?wiadczone na rzecz przedsi?biorstwa w innym pa?stwie cz?onkowskim.

23 Nale?y przypomnie?, ?e na podstawie art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy ka?dy podatek VAT w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej dyrektywy ma prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT w stopniu, w jakim us?ugi, w odniesieniu do których podatek ten zosta? zap?acony, s? u?ywane do czynno?ci zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz? okre?lon? w ust. 2 wskazanego art. 4, wykonywan? w innym kraju, która kwalifikowa?aby si? do odliczenia podatku, je?li czynno?ci te mia?yby miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego.

24 W niniejszym przypadku wiadomo, ?e ENG podlega opodatkowaniu podatkiem VAT we W?oszech, gdy? prowadzi w tym pa?stwie cz?onkowskim dzia?alno?? gospodarcz? obejmuj?c? ?wiadczenie us?ug telekomunikacyjnych, które obj?te s? art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

25 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika równie?, ?e je?eli takie us?ugi ?wiadczone s? na rzecz us?ugobiorców z siedzib? we W?oszech, stanowi? one us?ugi wykonywane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, co powoduje powstanie prawa do odliczenia lub zwrotu naliczonego podatku VAT, na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.

26 W tej sytuacji w celu ustalenia, czy us?ugi telekomunikacyjne ?wiadczone przez przedsi?biorstwo takie jak EGN, z siedzib? we W?oszech, na rzecz przedsi?biorstwa z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, w niniejszym przypadku w Irlandii, umo?liwia w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim odliczenie lub zwrot naliczonego podatku VAT, nale?y zbada?, czy takie us?ugi mo?na uzna? za „przeprowadzane w innym kraju” w rozumieniu art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.

27 W zwi?zku z tym nale?y przypomnie?, ?e 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 czynników. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu wadliwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (zob. w szczególności wyroki: 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, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 24; z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie C-1/08 Athesia Druck, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 20).

28 Należy również przypomnieć, odnośnie do stosunku pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9 szóstej dyrektywy, że art. 9 ust. 1 nie ma wcale pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy, a jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 [zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. s. I-1195, pkt 11; z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 24; a także z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 15].

29 Jak wynika zatem z motywu siódmego szóstej dyrektywy, art. 9 ust. 2 tej dyrektywy w swoim całościowym celu ustanowienie szczególnych zasad dla usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdy koszt usługi jest wliczany w cenę towaru (ww. wyroki: w sprawie Dudda, pkt 22, 23; w sprawie Gillan Beach, pkt 16, 17).

30 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że usługi telekomunikacyjne takie jak w sprawie przed sądem krajowym zawierają szczególne kryteria powizania, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

31 Należy jednak dodać, że w odniesieniu do okresu istotnego w sprawie przed sądem krajowym zastosowanie tych szczególnych kryteriów powizania do takich usług telekomunikacyjnych wynika nie z samego art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, jak uważają zarówno sąd krajowy, jak i EGN, ale jak słusznie wskazała Komisja Wspólnot Europejskich, z art. 1 akapit pierwszy decyzji 97/207, która w wyniku zwołanego przez Republikę Włoską w tym celu wniosku zezwoliła temu państwu członkowskiemu na wyczenie usług telekomunikacyjnych, na zasadzie odstąpienia od art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, do zakresu zastosowania ust. 2 lit. e) tego artykułu, od dnia 1 stycznia 1997 r. do dnia 31 grudnia 1999 r. lub do dnia wejścia w życie dyrektywy zmieniającej ten ostatni przepis. Dodanie usług telekomunikacyjnych do art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy wynika z późniejszego przyjęcia dyrektywy 1999/59, która powinna być wprowadzona w życie przez państwa członkowskie dopiero od dnia 1 stycznia 2000 r.

32 Tymczasem z samej treści art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy w związku z art. 1 akapit pierwszy decyzji 97/207 wynika, że miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych wykonanych na rzecz podatników mających 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, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa.

33 W rezultacie, ponieważ w sprawie przed sądem krajowym usługobiorca usług telekomunikacyjnych będących przedmiotem tej sprawy, jest podatnikiem z siedzibą w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym usługodawca tych usług ma swój siedzibę, należy uznać, że rzeczony usługi zostały „przeprowadzone w innym kraju” w rozumieniu art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy i w rezultacie dają prawo w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę ten usługodawca, do odliczenia lub zwrotu naliczonego podatku VAT, jeżeli takie usługi powodują przyznanie takiego prawa, gdyby zostały wykonane na terytorium tego samego

państwa czonkowskiego.

34 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że wykadni art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że usługodawca usług telekomunikacyjnych taki jak w sprawie przed sądem krajowym, który ma siedzibę na terytorium państwa czonkowskiego, ma na podstawie tego przepisu prawo do odliczenia lub uzyskania zwrotu, w tym państwie czonkowskim, naliczonego podatku VAT w związku z usługami telekomunikacyjnymi, które były świadczony przedsiębiorstwu z siedzibę w innym państwie czonkowskim, jeżeli taki usługodawca miałby takie prawo, gdyby omawiane usługi były świadczony na terytorium tego pierwszego państwa czonkowskiego.

W przedmiocie kosztów

35 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Wykadni art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw czonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy dokonywać w ten sposób, że usługodawca usług telekomunikacyjnych taki jak w sprawie przed sądem krajowym, który ma siedzibę na terytorium państwa czonkowskiego, ma na podstawie tego przepisu prawo do odliczenia lub uzyskania zwrotu, w tym państwie czonkowskim, naliczonego podatku VAT w związku z usługami telekomunikacyjnymi, które były świadczony przedsiębiorstwu z siedzibę w innym państwie czonkowskim, jeżeli taki usługodawca miałby takie prawo, gdyby omawiane usługi były świadczony na terytorium tego pierwszego państwa czonkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.