Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

15. aprill 2021 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Telekommunikatsiooniteenuste osutamise koha kindlaksmääramine – Kolmandate riikide kodanike rändlus mobiilsidevõrkudes Euroopa Liidus – Artikli 59a esimese lõigu punkt b – Liikmesriikide võimalus viia telekommunikatsiooniteenuste osutamise koht üle oma territooriumile

Kohtuasjas C-593/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 29. juuli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. augustil 2019, menetluses

SK Telecom Co. Ltd

versus

Finanzamt Graz-Stadt,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), kohtunikud M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– SK Telecom Co. Ltd, esindaja: maksunõustaja J. Fischer,

– Austria valitsus, esindaja: F. Koppensteiner,

– Hispaania valitsus, esindaja: L. Aguilera Ruiz,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

olles 22. oktoobri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on alates 1. jaanuarist 2010 muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 59a esimese lõigu punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud SK Telecom Co. Ltd ja Finanzamt Graz-Stadti (Grazi linna maksukeskus, Austria) (edaspidi „maksukeskus“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab telekommunikatsiooniteenustelt 2011. maksustamisaastal SK Telecomi tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 22 on märgitud:

„Konkurentsimoonutuste vältimiseks tuleks maksustada kõik [Euroopa Liidus] tarbitavad telekommunikatsiooniteenused. Selleks tuleks [liidus] asuvatele maksukohustuslastele või kolmandates riikides asuvatele teenuse saajatele osutatavaid telekommunikatsiooniteenuseid põhimõtteliselt maksustada teenuse saaja asukohas. Nende telekommunikatsiooniteenuste ühtse maksustamise tagamiseks, mida kolmandatel territooriumidel ja kolmandates riikides asuvad maksukohustuslased osutavad [liidus] asuvatele mittemaksukohustuslastele ja mida tegelikult kasutatakse ja tarbitakse [liidus], peaksid liikmesriigid siiski ette nägema, et nende teenuste osutamise koht asub [liidus].“

4 Selle direktiivi esimese jaotise, milles on määratletud direktiivi teema ja reguleerimisala, artikli 1 lõikes 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni.“

5 Nimetatud direktiivi IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 3. peatüki „Teenuste osutamine“ artikli 24 lõikes 2 on sätestatud:

„„Telekommunikatsiooniteenused“ on teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine.“

6 Selle direktiivi V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 3. peatükk, mis käsitleb teenuste osutamise kohta, sisaldab 3. jagu „Erisätted“. See jagu sisaldab 9. alajagu „Väljaspool [liitu] asuvatele mittemaksukohustuslastele teenuste osutamine“, mille artiklis 59 oli sätestatud:

„Mittemaksukohustuslasele, kelle asukoht või alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on väljaspool [liitu], osutatud järgmiste teenuste osutamise kohaks on koht, kus on kõnealuse isiku asukoht, tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht:

[…]

i) telekommunikatsiooniteenused;

[…]“.

7 Selle 3. jao 10. alajagu „Topeltmaksustamise või maksustamata jätmise vältimine“ hõlmas käibemaksudirektiivi artikleid 59a ja 59b.

8 Selle direktiivi artikkel 59a oli sõnastatud järgmiselt:

„Topeltmaksustamise, maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks võivad liikmesriigid seoses teenustega, mille osutamise kohta reguleeritakse artiklitega 44, 45, 56 ja 59, käsitada:

a) nende territooriumil asuvat mõne või kõigi selliste teenuste osutamise kohta väljaspool [liitu] asuva kohana, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub väljaspool [liitu];

b) väljaspool [liitu] asuvat mõne või kõigi selliste teenuste osutamise kohta nende territooriumil asuva kohana, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub nende territooriumil.

[…]“.

9 Nimetatud direktiivi artiklis 59b oli sätestatud:

„Liikmesriigid kohaldavad artikli 59a [esimese lõigu] punkti b telekommunikatsiooniteenuste ning artikli 59 esimese lõigu punktis j nimetatud raadio- ja teleringhäälinguteenuste suhtes, mida liikmesriigis asuvatele või seal alalist elu- või asukohta või peamist elukohta omavatele mittemaksukohustuslastele osutab maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust ta teenuseid osutab, on väljaspool [liitu] või kes nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel omab alalist elu- või asukohta või peamist elukohta väljaspool [liitu].“

10 Käibemaksudirektiivi XIV jaotis „Muud sätted“ sisaldab 2. peatükki, mille ainus artikkel 398 käsitleb nõuandekomiteed nimega „käibemaksukomitee“.

Austria õigus

UStG

11 23. augusti 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (*BGBl.* 663/1994, edaspidi „UStG 1994“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG 2010) artikkel 3a on sõnastatud järgmiselt:

„Muud teenused

Artikkel 3a (1) Muud teenused on teenused, mis ei ole kaubatarned. Teenus võib seisneda ka teatava teo või olukorra talumises või tegevusetuses.

[…]

Muude teenuste osutamise koht

[…]

(5) [UStG 2010 lisa (siseturu kohta)] lõigete 6–16 ja artikli 3a kohaldamisel:

1. on ettevõtja artikli 2 tähenduses iga ettevõtja, võttes arvesse, et ettevõtjat, kes teeb muu hulgas tehinguid, mis ei ole maksustatavad, käsitatakse ettevõtjana kõikide muude talle osutatavate teenuste puhul;

2. on ettevõtja iga juriidiline isik, kes ei tegele ettevõtlusega, kuid kellele on väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number;

3. ei loeta ettevõtjaks isikut ega isikute ühendust, kes ei kuulu punktide 1 ja 2 kohaldamisalasse.

(6) Kui [UStG 2010 lisa (siseturu kohta)] lõigetest 8–16 ja artiklist 3a ei tulene teisiti, käsitatakse ettevõtjale lõike 5 punktide 1 ja 2 tähenduses muude teenuste osutamise kohana ettevõtte tegevuskohta. Kui muud teenust osutatakse ettevõtja püsivas tegevuskohas, siis on määrav selle püsiva tegevuskoha asukoht.

(7) Kui [UStG 2010 lisa (siseturu kohta)] lõigetest 8–16 ja artiklist 3a ei tulene teisiti, käsitatakse muude teenuste, mida ei osutata ettevõtjale lõike 5 punkti 3 tähenduses, osutamise kohana kohta, kus toimub ettevõtja tegevus. Kui muud teenust osutatakse püsivas tegevuskohas, käsitatakse teenuse osutamise kohana seda tegevuskohta.

[…]

(13) Lõike 14 tähenduses muude teenuste osutamise kohana käsitatakse:

(a) juhul, kui teenuse saaja ei ole ettevõtja lõike 5 punkti 3 tähenduses ja tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ei asu [liidu] territooriumil, teenuse saaja elu- või asukohta või peamist elukohta kolmanda riigi territooriumil;

[…]

(14) Lõike 13 tähenduses muude teenustena käsitatakse järgmisi teenuseid:

[…]

12. telekommunikatsiooniteenused;

[…]

(16) Topeltmaksustamise, maksustamata jätmise või konkurentsi moonutamise vältimiseks võib [Bundesminister für Finanzen (Austria rahandusminister)] määrusega ette näha, et muude teenuste puhul, mille osutamise koht määratakse kindlaks vastavalt lõigetele 6, 7, 12 või lõike 13 punktile a, loetakse teenuse osutamise kohaks koht, kus toimub muude teenuste kasutamine või neist kasusaamine. Seega võib muu teenuse osutamise kohana olla käsitatav:

1. kolmanda riigi territoorium riigi territooriumi asemel; või

2. riigi territoorium kolmanda riigi territooriumi asemel. Käesolevat sätet ei kohaldata teenuste suhtes lõike 14 punkti 14 tähenduses, kui teenuse saaja ei ole ettevõtja lõike 5 punkti 3 tähenduses ning tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ei ole [liidu] territooriumil.“

Üleviimist reguleeriv määrus

12 Austria rahandusministri määrus muude telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja televisiooniteenustega seotud teenuste osutamise koha üleviimise kohta (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen) (*BGBl*. II, 383/2003) nägi põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „üleviimist reguleeriv määrus“) ette:

„Vastavalt UStG 1994 [föderaalseadusest (Bundesgesetz) tulenevas redaktsioonis (*BGBl*. I 71/2003)] artikli 3a lõike 10 punktidele 13 ja 14 ning artikli 3a lõikele 13 määran:

1. Kui UStG 1994 [föderaalseadusest (Bundesgesetz), *BGBl*. I 52/2009) tulenevas redaktsioonis] artikli 3a lõike 14 punktides 12 ja 13 ette nähtud teenuse osutamise koht asub UStG 1994 artikli 3a kohaselt väljaspool [liidu] territooriumi, toimub teenuste osutamine riigi territooriumil, kui seal toimub teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine.

2. Telekommunikatsiooniteenusteks loetakse teenuseid, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliselt või muul elektromagnetilisel viisil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine.“

Tagasimaksmist reguleeriv määrus

13 Austria rahandusministri määrus välismaal asuvatele ettevõtjatele mahaarvatava käibemaksu tagastamise kohta (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird) (*BGBl*. 279/1995) näeb põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „tagasimaksmist reguleeriv määrus“) ette tagastamise lihtsustatud korra vastavalt I artiklile, milles on sätestatud:

„I artikkel (1) Erandina UStG 1994 artiklist 20 ja artikli 21 lõigetest 1–5 tagastatakse mahaarvatav sisendkäibemaks, mida võivad taotleda ettevõtjad, kes ei asu riigi territooriumil, st kelle asukoht või tegevuskoht ei ole riigi territooriumil, vastavalt artiklitele 2, 3 ja 3a, kui ettevõtja tagastamisperioodil:

1. ei teinud tehinguid UStG 1994 artikli 1 lõike 1 punktide 1 ja 2 ning [UStG 1994 lisa (siseturu kohta)] artikli 1 tähenduses või

2. tegi üksnes tehinguid, mis ei ole maksustatavad UStG 1994 artikli 6 lõike 1 punkti 3 tähenduses, või

3. tegi üksnes tehinguid, millelt läheb maksuvõlg üle teenuse saajale (UStG 1994 artikli 19 lõike 1 teine lõik), või

4. tegi üksnes tehinguid UStG 1994 artikli 3a lõike 13 punkti b tähenduses ja kasutas UStG 1994 artikli 25a sätet, või teises liikmesriigis, kasutades [käibemaksu]direktiivi artiklite 357–369 sätteid.

(2) Lõiget 1 ei kohaldata tasutud sisendkäibemaksu suhtes, mis on riigi territooriumil tekkinud seoses muu kui lõikes 1 nimetatud käibega.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 SK Telecom on Lõuna-Koreas asutatud äriühing, kes osutas 2011. aastal mobiilsideteenuseid oma klientidele, kes olid samuti asutatud või kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht oli Lõuna-Koreas, rändlusteenuse kujul, mis võimaldab kasutada Austria mobiilsidevõrku.

15 Selleks tegi Austria mobiilsideoperaator oma võrgu SK Telecomile kättesaadavaks tasu eest, millele lisandus Austria käibemaks 20%. SK Telecom omakorda nõudis oma klientidelt Austria võrgu kasutamise eest rändlustasu nende ajutisel viibimisel Austria territooriumil.

16 SK Telecom esitas maksukeskusele vastavalt tagastamise määruse artiklis 1 ette nähtud tagastamise lihtsustatud menetlusele Austria mobiilsideoperaatori poolt talle esitatud arvetel märgitud käibemaksu tagastamise taotluse 2011. aasta eest.

17 Maksukeskus jättis selle taotluse rahuldamata põhjendusel, et SK Telecomi klientidelt võetavad rändlustasud on üleviimist reguleeriva määruse kohaselt, mis põhineb käibemaksudirektiivi artiklil 59a, maksustatavad Austrias, kuna osutatud telekommunikatsiooniteenustele ei kohaldatud riigisiseses õiguses ette nähtud käibemaksuga samaväärset maksu. Seega, kuna SK Telecom tegi maksustatavaid tehinguid Austrias, ei olnud maksukeskuse hinnangul võimalik nimetatud menetluse raames tasutud käibemaksu talle tagasi maksta.

18 SK Telecom esitas maksukeskuse otsuse peale vaide, mille viimane jättis rahuldamata, mille järel esitas ta kaebuse Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus, Austria), kes rahuldas tema käibemaksu tagastamise taotluse põhjendusel, et üleviimist reguleeriva määruse kohaldamisala on liiga lai. Nimelt tuleneb selle kohtu sõnul käibemaksudirektiivi artiklitest 59a ja 59b, et liikmesriigid ei või käsitada telekommunikatsiooniteenuste osutamise kohana nende territooriumi, mis puudutab nimetatud teenuste hulgast neid, mida osutatakse mittemaksukohustuslastele, kes asuvad või kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on liidus. Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) leidis seega, et üleviimist reguleeriv määrus ei ole liidu õigusega kooskõlas, ilma et tema järeldus oleks siiski põhinenud SK Telecomi argumendil, mille kohaselt maksustatakse tema klientidele osutatavast rändlusteenusest saadud tulu maksuga, mis on samaväärne kolmanda riigi käibemaksuga, mille maksumäär on 10%.

19 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) leidis seega, et asjaolu, et SK Telecom lubas oma kolmandas riigis asuvatel klientidel teha Austria mobiilsidevõrgu kaudu Austrias kõnesid, ei kujutanud käibemaksu tagastamise taotlusega hõlmatud perioodil endast maksustatavat tehingut riigi territooriumil, kuna asjaomaste teenuste osutamise koht asus kõnealuses kolmandas riigis. Selle kohtu hinnangul oli SK Telecomil seega õigus saada Austria mobiilsidevõrgu operaatorile tasutud sisendkäibemaks tagastamist reguleeriva määruse artiklis 1 ette nähtud lihtsustatud korras tagasi.

20 Maksukeskuse kassatsioonkaebuse alusel tühistas Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) 13. septembri 2018. aasta otsusega Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) otsuse.

21 Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) märkis sisuliselt, et käibemaksudirektiivi artiklite 59a ja 59b eesmärk on vältida topeltmaksustamise, maksustamata jätmise või konkurentsi moonutamise juhtumeid. Neist sätetest esimene näeb liikmesriikidele ette üldise ja valikulise võimaluse viia teatavate teenuste osutamise koht käibemaksuga maksustamise eesmärgil üle teise kohta. Teisena nimetatud sätte kohaselt on liikmesriigid kohustatud viima teenuste osutamise koha üle, kui kolmandas riigis asuv ettevõtja osutab telekommunikatsiooniteenuseid mittemaksukohustuslastele, kelle asukoht või peamine elukoht on liikmesriigis.

22 Järelikult kasutas Austria seadusandja üleviimist reguleeriva määruse vastuvõtmisel selle direktiivi artikliga 59a ette nähtud valikuõigust juhtudel, mida direktiivi artikkel 59b ei reguleeri. Seega, kui isik, kes ei ole ettevõtja ja kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht asub väljaspool liitu, kasutab Austria territooriumil telekommunikatsiooniteenuseid, mida osutab kolmandas riigis asuv äriühing, liigub nende teenuste osutamise koht vastavalt üleviimist reguleerivale määrusele Austriasse.

23 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus), kellele Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim maksukohus) asja tagasi saatis, soovib jätkuvalt teada, kas liidu õigusega on kooskõlas liikmesriigi säte, mille kohaselt põhikohtuasjas kõnealuseid rändlusteenuseid „tegelikult kasutatakse või saadakse neist kasu“ liikmesriigi territooriumil käibemaksudirektiivi artikli 59a tähenduses, mis võimaldab pidada nende teenuste osutamise kohaks selle liikmesriigi territooriumi, olgugi et neid teenuseid osutatakse klientidele, kes ei ole maksukohustuslased ja kes asuvad nimetatud liikmesriigi territooriumil üksnes ajutiselt.

24 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punkti b tuleks tõlgendada nii, et põhikohtuasjas kõnealuseid rändlusteenuseid „tegelikult kasutatakse või saadakse neist kasu“ liikmesriigi territooriumil selle sätte tähenduses, siis tuleks selgitada eesmärki, milleks on vältida maksustamata jätmise juhtumeid, mida on silmas peetud nimetatud sättes ette nähtud teenuste osutamise koha üleviimise valikuõigusega.

25 Eelkõige tuleb täpsustada, kas mõistet „maksustamata jätmine“ selle sätte tähenduses tuleb tõlgendada nii, et liidu õiguses ette nähtud käibemaksuga samaväärse maksu olemasolu kolmandas riigis on määrav selleks, et liikmesriik saaks käsitada asjaomaste teenuste osutamise kohta nii, et see asub tema territooriumil.

26 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksu]direktiivi artikli 59a [esimese lõigu] punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis rändlusteenuse kasutamine, mis seisneb selles, et ajutiselt liikmesriigis viibival „mittemaksukohustuslasest lõpptarbijal“ võimaldatakse liikmesriigi mobiilsidevõrgu vahendusel sissetulevate ja väljaminevate ühenduste loomist, kujutab endast „kasutamist ja kasusaamist“ liikmesriigis, mis võimaldab käsitada teenuse osutamise kohana kolmanda riigi asemel asjaomast liikmesriiki, kuigi mobiilsideoperaatori ega lõpptarbija asukoht ei ole [liidus] ning lõpptarbija alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ei ole [liidu] territooriumil?

2. Kas [käibemaksu]direktiivi artikli 59a [esimese lõigu] punkti b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriiki saab käsitada esimeses küsimuses kirjeldatud sideteenuse osutamise kohana, mis [selle direktiivi] artikli 59 kohaselt on väljaspool [liitu], kuigi ei mobiilsideoperaatori ega lõpptarbija asukoht ei ole [liidus] ning lõpptarbija alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ei ole liidu territooriumil, ainult seetõttu, et esimeses küsimuses kirjeldatud sideteenused ei ole kolmandas riigis maksustatud samaväärse maksuga kui liidu õigusega ette nähtud [käibemaks]?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

27 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 59a esimese lõigu punkti b tuleb tõlgendada nii, et kolmandas riigis asuva mobiilsideoperaatori poolt oma klientidele, kes asuvad või kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on samuti kolmandas riigis, osutatud rändlusteenuseid, mis võimaldavad klientidel kasutada selle liikmesriigi mobiilsidevõrku, kus nad ajutiselt viibivad, tuleb käsitada nii, et neid „tegelikult kasutatakse või neist saadakse kasu“ selle liikmesriigi territooriumil nimetatud sätte

tähenduses, mistõttu saab see liikmesriik käsitada nende rändlusteenuste osutamise kohana oma territooriumi, kui nimetatud kolmandas riigis ei maksustata neid teenuseid käibemaksuga samaväärse maksuga.

28 Tasub meenutada, et teenuste osutamise kohta käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas (vt selle kohta 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Seoses sellega on selle direktiivi artikli 59 esimese lõigu punkti i kohaselt niisuguste rändlusteenuste osutamise kohaks, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mille puhul on selge, et tegemist on telekommunikatsiooniteenustega sama direktiivi artikli 24 lõike 2 tähenduses, kui neid teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslastele, kelle elu- või asukoht või peamine elukoht on väljaspool liitu, koht, kus on nende isikute alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

30 Erandina lubab aga käibemaksudirektiivi artikli 59a esimese lõigu punkt b liikmesriikidel selliste teenuste puhul, mille osutamise kohta reguleerib eelkõige selle direktiivi artikkel 59, käsitada seda kohta, mis üldreeglina asub väljaspool liitu, nende territooriumil asuvana, kui neid teenuseid tegelikult kasutatakse või neist saadakse kasu nende territooriumil.

31 Sellega seoses tuleb sedastada, et artikkel 59b pani liikmesriikidele kohustuse kohaldada selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punkti b telekommunikatsiooniteenuste suhtes, mida osutab isikutele, kes ei ole maksukohustuslased ja kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on liikmesriigis, selline maksukohustuslane nagu põhikohtuasjas kõne all olev mobiilsideoperaator, kelle majandustegevuse koht on väljaspool liitu.

32 Nimetatud direktiivi artiklis 59b ette nähtud kohustus ei saa siiski piirata muudel kui selles sättes nimetatud asjaoludel liikmesriikide võimalust kasutada telekommunikatsiooniteenuste puhul üldist valikuõigust, mis neile on ette nähtud selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punktiga b.

33 Sellega seoses tuleb märkida, et artikli 59a esimese lõigu punktis b ei ole kehtestatud tingimust, mis puudutaks liikmesriikide territooriumil viibimise kestust selliste isikute puhul, kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on kolmandas riigis, eelkõige arvestades asjaolu, et viibimine nendes riikides on vaid ajutine.

34 Seega tuleb selles sättes ette nähtud valikuõiguse kasutamiseks hinnata, kas selliseid rändlusteenuseid nagu põhikohtuasjas tegelikult kasutatakse või saadakse neist kasu selle liikmesriigi territooriumil, kes soovib nende teenuste osutamise koha sinna üle viia.

35 Rändlusteenus seisneb sisuliselt teenuses, mida mobiilsideteenuste osutaja pakub oma abonentidele ja mis võimaldab võrguoperaatorite vahel sõlmitud kokkulepete alusel abonentidel kasutada oma kaasaskantavat seadet muus võrgus peale nimetatud teenusepakkuja võrgu. Käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevate rändlusteenuste eesmärk võimaldada SK Telecomi klientidel, kui nad asuvad väljaspool selle operaatori võrguteeninduspiirkonda, kasutada mobiilsideteenuseid Austria mobiilsideoperaatori võrgu kaudu.

36 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et ühelt poolt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, ning et teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 märkis, tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olevad rändlusteenused, mida osutatakse liikmesriigi territooriumil ajutiselt viibivatele isikutele, on eristatavad ja sõltumatud muudest mobiilsideteenustest, mida neile isikutele osutatakse.

38 Pealegi, nagu nähtub nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest kui ka Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest seisukohtadest, teeb SK Telecom vahet rändlusteenustel ja eraldi tasudel ehk rändlustasudel, mida nõutakse klientidelt, kellele neid teenuseid osutatakse.

39 Seega tuleneb rändlusteenuste laadist endast, et nende tegelik kasutamine või neist kasusaamine toimub tingimata asjaomase liikmesriigi territooriumil, kui SK Telecomi kliendid viibivad ajutiselt sellel territooriumil.

40 Sellegipoolest, isegi kui niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on täidetud tingimus, mis puudutab asjaomaste teenuste tegelikku kasutamist või neist kasusaamist liikmesriigi territooriumil, saab liikmesriik kasutada talle käibemaksudirektiivi artikli 59a esimese lõigu punktiga b antud valikuõigust käsitada väljaspool liitu asuvate teenuste osutamise kohana oma territooriumi vaid juhul, kui valikuõiguse kasutamise eesmärk on vältida topeltmaksustamise, maksustamata jätmise või konkurentsi moonutamise juhtumeid.

41 Sellega seoses tuleb esimesena täpsustada, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus esile tõi, et selle direktiivi põhjendusest 22 nähtub, et kõikide liidus tarbitavate telekommunikatsiooniteenuste maksustamine vastab liidu seadusandja tahtele vältida konkurentsimoonutusi.

42 Samuti tuleb märkida, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41, ja 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Arvestades selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punkti b sõnastust ja selle paigutust nimetatud direktiivi V jaotise 3. peatüki 3. jao 10. alajaos „Topeltmaksustamise või maksustamata jätmise vältimine“, tuleb asuda seisukohale, et selle sättega antud võimalus ei kuulu mitte üksnes konkurentsimoonutuste vältimise valdkonda, vaid hõlmab ka topeltmaksustamise ja maksustamata jätmise juhtumite vältimist.

44 Sellest järeldub, et liikmesriigid võivad kasutada selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punktis b antud võimalust, kui selle kasutamise ainus tagajärg on liidus maksustamata jätmise olukorra leevendamine, mis põhikohtuasjas kõne all olevate rändlusteenuste puhul Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt nii oli.

45 Teisena, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 88 märkis, tuleb täpsustada, et selle sätte kohaldamiseks tuleb võimalikke topeltmaksustamise, maksustamata jätmise või konkurentsi moonutamise juhtumeid hinnata asjaomaste teenuste maksustamise kontekstis liikmesriikides, ilma et tuleks arvesse võtta maksustamiskorda, mis on nende teenuste suhtes kohaldatav asjaomases kolmandas riigis.

46 Mõistagi võib see antud valdkonnas nimetatud kolmanda riigiga sõlmitud rahvusvahelise lepingu tõttu olla teisiti. Eelotsusetaotluses ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades niisugust lepingut siiski ei mainita.

47 Käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 45 esitatud lahendusega vastupidine lahendus seaks liidu käibemaksueeskirjade kohaldamise sõltuvusse kolmandate riikide maksuõiguse kohaldamisest. Kuna aga miski sellele ei viita, siis ei saa ka eeldada, et selline oli liidu seadusandja tahe.

48 Tõlgendust, mille kohaselt liikmesriigid võivad kasutada käibemaksudirektiivi artikli 59a esimese lõigu punktis b antud võimalust, ilma et nad peaksid põhimõtteliselt arvesse võtma maksustamisviisi, mida teenuste suhtes kohaldatakse asjaomase kolmanda riigi riigisisese maksuõiguse alusel, kinnitab ka selle direktiivi artikliga 398 nõuandekomiteena asutatud käibemaksukomitee seisukoht, mille suunised ei ole küll siduvad, kuid aitavad sellegipoolest kaasa käibemaksudirektiivi tõlgendamisele (vt selle kohta 8. oktoobri 2020. aasta kohtumäärus Weindel Logistik Service, C-621/19, ei avaldata, EU:C:2020:814, punkt 48).

49 Nimelt nähtub selle komitee suunistest (30. septembri 2009. aasta 89. koosolek, dokument B – taxud.d.1(2010)176579 – 645), et komitee on ühehäälselt kokku leppinud, et asjaolu, kas liikmesriigid kasutavad selle direktiivi artikli 59a esimese lõigu punktis b ette nähtud valikuõigust maksustada teenuseid, mida tegelikult kasutatakse või millest saadakse kasu nende territooriumil, ei sõltu sellest, kuidas neid teenuseid maksustatakse väljaspool liitu. Täpsemalt ei takista liikmesriigil seda teenust maksustada asjaolu, et teenus võib olla kolmanda riigi õigusnormide kohaselt olla maksustatav selles riigis, kui seda tegelikult kasutatakse või sellest saadakse kasu liikmesriigi territooriumil.

50 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 59a esimese lõigu punkti b tuleb tõlgendada nii, et kolmandas riigis asuva mobiilsideoperaatori poolt oma klientidele, kes asuvad või kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on samuti kolmandas riigis, osutatud rändlusteenuseid, mis võimaldavad klientidel kasutada selle liikmesriigi mobiilsidevõrku, kus nad ajutiselt viibivad, tuleb käsitada nii, et neid „tegelikult kasutatakse või neist saadakse kasu“ selle liikmesriigi territooriumil nimetatud sätte tähenduses, mistõttu saab see liikmesriik käsitada nende rändlusteenuste osutamise kohana oma territooriumi, kui sellise valikuõiguse kasutamise eesmärk – olenemata sellest, kuidas neid teenuseid maksustatakse kolmanda riigi maksuõiguse alusel – on vältida nimetatud teenuste maksustamata jätmist liidus.

Kohtukulud

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on alates 1. jaanuarist 2010 muudetud 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artikli 59a esimese lõigu punkti b tuleb tõlgendada nii, et kolmandas riigis asuva mobiilsideoperaatori poolt oma klientidele, kes asuvad või kelle alaline elu- või asukoht või peamine elukoht on samuti kolmandas riigis, osutatud rändlusteenuseid, mis võimaldavad klientidel kasutada selle liikmesriigi mobiilsidevõrku, kus nad ajutiselt viibivad, tuleb käsitada nii, et neid „tegelikult kasutatakse või neist saadakse kasu“ selle liikmesriigi territooriumil nimetatud sätte tähenduses, mistõttu saab see liikmesriik käsitada nende rändlusteenuste osutamise kohana oma territooriumi, kui sellise valikuõiguse kasutamise eesmärk – olenemata sellest, kuidas neid teenuseid maksustatakse kolmanda riigi maksuõiguse alusel – on vältida nimetatud teenuste maksustamata jätmist liidus.

Allkirjad