Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

15. dubna 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Určení místa plnění telekomunikačních služeb – Roaming státních příslušníků třetích zemí v mobilních komunikačních sítích v rámci Evropské unie – Článek 59a první pododstavec písm. b) – Možnost členských států přenést místo poskytnutí telekomunikačních služeb na své území“

Ve věci C-593/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 29. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 5. srpna 2019, v řízení

SK Telecom Co. Ltd

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za SK Telecom Co. Ltd J. Fischerem, conseiller fiscal,

– za rakouskou vládu F. Koppensteinerem, jako zmocněncem,

– za španělskou vládu L. Aguilera Ruizem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Mantlem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. října 2020,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 59a prvního pododstavce písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění změn s účinkem ode dne 1. ledna 2010 vyplývajících ze směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností SK Telecom Co. Ltd a Finanzamt Graz-Stadt (finanční úřad ve Štýrském Hradci, Rakousko) (dále jen „finanční úřad“), jehož předmětem je vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu společností SK Telecom v souvislosti s poskytováním telekomunikačních služeb ve zdaňovacím období 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 22 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„Je třeba zdanit veškeré telekomunikační služby spotřebovávané uvnitř [Evropské unie], aby se předešlo narušení hospodářské soutěže v této oblasti. Telekomunikační služby poskytnuté osobám povinným k dani usazeným [v] [Unii] nebo příjemcům usazeným v třetích zemích by proto měly být v zásadě zdaněny v místě, kde je usazen příjemce. Aby však zajistily jednotné zdanění telekomunikačních služeb poskytovaných osobami povinnými k dani usazenými na třetích územích nebo v třetích zemích osobám nepovinným k dani usazeným [v] [Unii] a skutečně užívaných a využívaných [v] [Unii], měly by členské státy stanovit, že místo poskytnutí služby je uvnitř [Unie].“

4 Článek 1 odst. 2, který je součástí hlavy I této směrnice, jež vymezuje účel a oblast působnosti této směrnice, stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

5 Kapitola 3, nadepsaná „Poskytnutí služby“, hlavy IV uvedené směrnice, nadepsané „Zdanitelná plnění“, obsahuje článek 24, který v odstavci 2 stanoví:

„ ‚Telekomunikačními službami‘ se rozumějí služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí.“

6 Hlava V téže směrnice, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“, obsahuje kapitolu 3 týkající se místa poskytnutí služby, která zahrnuje oddíl 3, nadepsaný „Zvláštní ustanovení“. Tento oddíl zahrnuje pododdíl 9, nadepsaný „Poskytnutí služby osobě nepovinné k dani mimo [Unii]“, jehož článek 59 stanovil:

„Místem poskytnutí následujících služeb osobě nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo [Unii], je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

i) telekomunikační služby;

[…]“

7 Pododdíl 10, obsažený v tomto oddíle 3, nadepsaný „Zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění“, obsahoval články 59a a 59b směrnice o DPH.

8 Článek 59a této směrnice zněl:

„K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti se službami, jejichž místo poskytnutí upravují články 44, 45, 56 a 59, považovat:

a) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází na jejich území, za místo nacházející se mimo [Unii], pokud ke skutečnému použití a [nebo] využití služby dochází mimo [Unii];

b) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází mimo [Unii], za místo nacházející se na jejich území, pokud ke skutečnému použití a [nebo] využití služby dochází na jejich území.

[…]“

9 Článek 59b uvedené směrnice uváděl:

„Členské státy použijí čl. 59a [první pododstavec] písm. b) na telekomunikační služby a služby rozhlasového a televizního vysílání uvedené v čl. 59 prvním pododstavci písm. j) poskytnuté osobě nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž poskytuje služby, mimo [Unii], nebo nemá-li takové sídlo nebo stálou provozovnu, která má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo [Unii].“

10 Hlava XIV směrnice o DPH, nadepsaná „Různá ustanovení“, obsahuje kapitolu 2, jejímž jediným článkem je článek 398, který se týká poradního výboru nazvaného „Výbor pro DPH“.

Rakouské právo

UStG

11 Ustanovení § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 23. srpna 1994 (BGBl. 663/1994, dále jen „UStG 1994“), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG 2010“), zní:

„Jiná plnění

§ 3a (1) Jiná plnění jsou plnění, která nespočívají v dodání zboží. Jiné plnění může rovněž spočívat v nečinnosti nebo v tolerování určitého jednání nebo situace.

[…]

Místo poskytnutí jiných plnění

[…]

(5) Pro účely použití odstavců 6 až 16, jakož i § 3a [přílohy (týkající se vnitřního trhu) UStG 2010]:

1. podnikatelem se rozumí každý podnikatel ve smyslu § 2, přičemž podnikatel, který provádí rovněž nezdanitelná plnění, je považován za podnikatele, pokud jde o všechna jiná plnění, která jsou mu poskytnuta;

2. za podnikatele se považuje každá právnická osoba vykonávající nepodnikatelskou činnost, která má identifikační číslo pro účely DPH;

3. za podnikatele se nepovažuje osoba nebo sdružení osob, na které se nevztahují body 1 a 2.

(6) S výhradou odstavců 8 až 16 a § 3a [přílohy (týkající se vnitřního trhu) UStG 2010] se jiná plnění poskytnutá podnikateli ve smyslu odstavce 5 bodů 1 a 2 považují za plnění poskytnutá v místě, kde příjemce provozuje svůj podnik. Je-li jiné plnění poskytnuto ve stálé provozovně podnikatele, je tedy určující místo této stálé provozovny.

(7) S výhradou odstavců 8 až 16 a § 3a [přílohy (týkající se vnitřního trhu) UStG2010] se jiná plnění, která nejsou poskytnuta podnikateli ve smyslu odstavce 5 bodu 3, považují za plnění poskytnutá v místě, kde podnikatel provozuje svůj podnik. Je-li jiné plnění poskytnuto prostřednictvím stálé provozovny, za místo poskytnutí plnění se považuje tato provozovna.

[…]

(13) Jiná plnění ve smyslu odstavce 14 se považují za plnění poskytnutá:

a) v případě, že příjemce není podnikatelem ve smyslu odstavce 5 bodu 3 a nemá bydliště, sídlo nebo místo, kde se obvykle zdržuje, na území [Unie], v místě bydliště, sídla nebo místa, kde se příjemce obvykle zdržuje, na území třetí země;

[…]

(14) Následující plnění jsou považována za jiná plnění ve smyslu odstavce 13:

[…]

12. telekomunikační služby;

[…]

(16) K zamezení dvojímu zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže může [Bundesminister für Finanzen (spolkový ministr financí)] nařízením stanovit, že jiná plnění, jejichž místo poskytnutí se určuje podle odstavců 6, 7, 12 nebo 13 písm. a), se považují za plnění poskytnutá v místě, kde jsou tato jiná plnění použita nebo využita. V důsledku toho lze mít za to, že místo poskytnutí jiného plnění se nachází:

1. na území třetí země namísto tuzemska a

2. v tuzemsku namísto území třetí země. Toto ustanovení se nevztahuje na plnění ve smyslu odstavce 14 bodu 14, pokud příjemce není podnikatelem ve smyslu odstavce 5 bodu 3 a nemá bydliště, sídlo ani místo, kde se obvykle zdržuje, na území [Unie].“

Nařízení o přenesení místa plnění

12 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (nařízení spolkového ministra financí o přenesení místa poskytnutí jiných plnění týkajících se telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání) (BGBl. II, 383/2003), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „nařízení o přenesení místa plnění“), zní:

„Na základě ustanovení § 3a odst. 10 bodu 13 a 14 a § 3a odst. 13 UStG 1994, ve znění [Bundesgesetz (spolkový zákon) (BGBl. I 71/2003)], se stanoví:

§ 1. Nachází-li se místo poskytnutí plnění uvedené v § 3a odst. 14 bodech 12 a 13 [UStG 1994], ve znění [Bundesgesetz (spolkový zákon) (BGBl. I 52/2009)], mimo území [Unie] podle § 3a UStG 1994, je plnění poskytnuto v tuzemsku, pokud je zde použito nebo využito.

2. Za telekomunikační služby se považují služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, písma, obrazu a zvuku nebo informací jiného druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými prostředky využívajícími elektromagnetických vln, včetně souvisejícího převedení či přidělení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem.“

Nařízení o vrácení daně

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (nařízení spolkového ministra financí o vrácení odpočitatelné DPH zahraničním podnikům) (BGBl. 279/1995), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „nařízení o vrácení daně“), jež upravuje zjednodušený postup vrácení daně, v článku I stanoví:

„§ 1 (1) Odchylně od § 20 a § 21 odst. 1 až 5 UStG 1994 se vrácení odpočitatelné daně zaplacené na vstupu, na kterou mají nárok podniky neusazené v tuzemsku, jimiž se rozumí podniky, které nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku, provede v souladu s § 2, § 3 a § 3a, pokud během období, jehož se týká vrácení daně, podnik:

1. neuskutečňoval plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 a 2 UStG 1994 a § 1 [přílohy (týkající se vnitřního trhu) UStG 1994] nebo

2. uskutečňoval pouze nezdanitelná plnění ve smyslu § 6 odst. 1 bodu 3 UStG 1994 nebo

3. uskutečňoval pouze plnění, při kterých daňový dluh přechází na příjemce plnění (§ 19 odst. 1 druhý pododstavec UStG 1994), nebo

4. uskutečňoval pouze plnění ve smyslu § 3a odst. 13 písm. b) UStG 1994 a využil ustanovení § 25a UStG 1994, nebo v jiném členském státě ustanovení článků 357 až 369 směrnice [o DPH].

(2) Odstavec 1 se nevztahuje na daně zaplacené na vstupu v tuzemsku z jiných plnění než těch, která jsou uvedena v odstavci 1.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 SK Telecom je společností se sídlem v Jižní Koreji, která v roce 2011 poskytovala mobilní telefonní služby svým zákazníkům, kteří byli rovněž usazeni nebo měli bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v Jižní Koreji, v podobě roamingových služeb umožňujících používání rakouské mobilní komunikační sítě.

15 Za tímto účelem jeden z operátorů rakouské mobilní sítě poskytl společnosti SK Telecom svou síť za poplatek za užívání navýšený o rakouskou DPH ve výši 20 %. Pokud jde o společnost SK Telecom, ta účtovala svým zákazníkům poplatky za roaming za používání rakouské mobilní komunikační sítě při jejich dočasných pobytech na rakouském území.

16 Společnost SK Telecom podala u finančního úřadu žádost o vrácení DPH, kterou jí účtoval uvedený operátor rakouské mobilní komunikační sítě za rok 2011, a to v souladu se zjednodušeným postupem vrácení daně stanoveným v článku I nařízení o vrácení daně.

17 Finanční úřad tuto žádost zamítl z důvodu, že poplatky za roaming účtované zákazníkům společnosti SK Telecom jsou zdanitelné v Rakousku na základě nařízení o přenesení místa plnění, které je založeno na článku 59a směrnice o DPH, jelikož poskytované telekomunikační služby nepodléhaly ve třetí zemi dani srovnatelné s daní z obratu stanovenou vnitrostátním právem. Podle finančního úřadu tak vzhledem k tomu, že společnost SK Telecom uskutečnila zdanitelná plnění v Rakousku, DPH, kterou zaplatila, jí nemůže být v rámci uvedeného postupu vrácena.

18 Poté, co bylo zamítnuto odvolání společnosti SK Telecom proti rozhodnutí finančního úřadu podané k tomuto úřadu, podala tato společnost žalobu k Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), který vyhověl její žádosti o vrácení DPH z důvodu, že nařízení o přenesení místa plnění je koncipováno příliš široce. Podle uvedeného soudu totiž z článků 59a a 59b směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mohou místo poskytnutí telekomunikačních služeb považovat za místo nacházející se na jejich území pouze v případě těch z těchto služeb, které jsou poskytovány osobám nepovinným k dani, které jsou usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v Unii. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) proto dospěl k závěru o neslučitelnosti nařízení o přenesení místa plnění s unijním právem, aniž se však tento závěr opíral o argument společnosti SK Telecom, podle kterého příjmy z roamingových služeb, jež poskytovala svým zákazníkům, podléhaly dani srovnatelné s DPH ve třetí zemi, a sice dani, jejíž sazba činí 10 %.

19 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) měl tedy za to, že v období, na které se vztahuje žádost o vrácení DPH, skutečnost, že společnost SK Telecom umožnila svým zákazníkům usazeným ve třetí zemi telefonovat v Rakousku za použití rakouské mobilní komunikační sítě, nepředstavuje zdanitelné plnění v tuzemsku, jelikož se místo poskytnutí dotčených služeb nacházelo v dotčené třetí zemi. Podle uvedeného soudu měla tedy společnost SK Telecom nárok na vrácení DPH zaplacené na vstupu operátorovi rakouské mobilní komunikační sítě v rámci zjednodušeného postupu vrácení daně upraveného v článku I nařízení o vrácení daně.

20 Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko), ke kterému podal finanční úřad opravný prostředek „Revision“, rozsudkem ze dne 13. září 2018 zrušil rozhodnutí Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud).

21 Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) v podstatě uvedl, že cílem článků 59a a 59b směrnice o DPH je zamezit dvojímu zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže. První z těchto ustanovení konkrétně upravuje obecnou a volitelnou možnost členských států přenést místo poskytnutí určitých služeb za účelem jejich zdanění DPH. Podle druhého z těchto ustanovení mají členské státy povinnost přenést místo poskytnutí plnění, pokud podnik usazený ve třetí zemi poskytuje telekomunikační služby osobám nepovinným k dani, které jsou usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v členském státě.

22 Přijetím nařízení o přenesení místa plnění tedy rakouský zákonodárce využil možnosti volby přiznané článkem 59a této směrnice v případech, na které se nevztahuje článek 59b uvedené směrnice. Pokud tedy osoba, která není podnikatelem a je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Unii, přijímá na rakouském území telekomunikační služby poskytované společností usazenou ve třetí zemi, místo poskytnutí těchto služeb se na základě nařízení o přenesení místa plnění přenese do Rakouska.

23 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), na který se obrátil Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr), si i nadále klade otázku, zda je s unijním právem slučitelné vnitrostátní ustanovení, podle kterého takové roamingové služby, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, jsou předmětem „[skutečného použití nebo využití]“ na území členského státu ve smyslu článku 59a směrnice o DPH, což umožňuje považovat místo poskytnutí těchto služeb za místo nacházející v tomto členském státě, i když jsou tyto služby poskytovány zákazníkům nepovinným k dani, kteří se dočasně zdržují na území uvedeného členského státu.

24 Kromě toho má předkládající soud za to, že pokud by měl být čl. 59a první pododstavec písm. b) této směrnice vykládán v tom smyslu, že takové roamingové služby, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, jsou „[skutečně použity nebo využity]“ na území členského státu ve smyslu tohoto ustanovení, bylo by třeba objasnit cíl spočívající v zamezení případům nezdanění, na které se vztahuje možnost přenést místo poskytnutí služeb stanovené v uvedeném ustanovení.

25 Konkrétně je třeba upřesnit, zda pojem „nezdanění“ ve smyslu uvedeného ustanovení musí být vykládán v tom smyslu, že pro to, aby členský stát mohl považovat místo poskytnutí dotčených služeb za místo nacházející se v tuzemsku, je rozhodující, zda se ve třetí zemi jedná o daň srovnatelnou s DPH stanovenou unijním právem.

26 Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 59a [první pododstavec] písm. b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že využití roamingu v členském státě formou přístupu ‚konečného zákazníka nepovinného k dani‘, dočasně se zdržujícího v tomto státě, do tuzemské mobilní sítě za účelem vytvoření příchozích a odchozích spojení představuje ‚použití [nebo] využití‘ v tomto státě, které umožňuje přenesení místa plnění ze třetí země do tohoto členského státu, ačkoli ani mobilní operátor poskytující uvedené služby, ani konečný zákazník nejsou usazeni na území [Unie] a konečný zákazník na území [Unie] nemá bydliště ani místo, kde se obvykle zdržuje?

2) Musí být čl. 59a [první pododstavec] písm. b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že místo poskytnutí telekomunikačních služeb popsaných v první otázce, které se podle článku 59 [této směrnice] nachází mimo [Unii], lze přenést na území členského státu, ačkoli ani mobilní operátor poskytující služby, ani konečný zákazník nejsou usazeni na území [Unie] a konečný zákazník na

území [Unie] nemá bydliště ani místo, kde se obvykle zdržuje, a to pouze proto, že tyto telekomunikační služby v dané třetí zemi nepodléhají dani srovnatelné s [DPH] ve smyslu unijního práva?“

K předběžným otázkám

27 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že v případě roamingových služeb poskytovaných mobilním operátorem usazeným ve třetí zemi jeho zákazníkům, kteří jsou rovněž usazeni nebo mají bydliště či místo, kde se obvykle zdržují, v této třetí zemi, které jim umožňují využívat tuzemskou mobilní komunikační síť členského státu, ve kterém se dočasně zdržují, dochází ke „skutečnému použití [nebo] využití“ těchto služeb na území tohoto členského státu ve smyslu uvedeného ustanovení, takže uvedený členský stát může považovat místo poskytnutí těchto roamingových služeb za místo nacházející se na jeho území, pokud uvedené služby nepodléhají daňovému zacházení srovnatelnému s uložením DPH v dané třetí zemi.

28 Je třeba připomenout, že logika, na které jsou založena ustanovení směrnice o DPH týkající se místa poskytnutí služby, si žádá, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29 a citovaná judikatura).

29 V tomto ohledu podle čl. 59 prvního pododstavce písm. i) této směrnice platí, že místem poskytnutí takových roamingových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, o nichž je nesporné, že se jedná o telekomunikační služby ve smyslu čl. 24 odst. 2 téže směrnice, jestliže jsou tyto služby poskytovány osobám nepovinným k dani, které jsou usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, mimo Unii, je místo, kde jsou tyto osoby usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují.

30 Odchylně však čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice o DPH umožňuje členským státům v souvislosti se službami, jejichž místo poskytnutí upravuje mimo jiné článek 59 této směrnice, považovat toto místo, které se v zásadě nachází mimo Unii, za místo nacházející se na jejich území, pokud ke skutečnému použití nebo využití těchto služeb dochází na jejich území.

31 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že článek 59b této směrnice, ukládal členským státům, aby použily čl. 59a první pododstavec písm. b) této směrnice na telekomunikační služby poskytované osobám nepovinným k dani, které jsou usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má, stejně je mobilní operátor dotčený ve věci v původním řízení, sídlo ekonomické činnosti mimo Unii.

32 Povinnost stanovená v článku 59b uvedené směrnice však nemůže mít za následek, že by za jiných okolností, než jsou okolnosti uvedené v tomto ustanovení, byla omezena možnost členských států využít v souvislosti s telekomunikačními službami obecné možnosti, kterou jim přiznává čl. 59a první pododstavec písm. b) téže směrnice.

33 V tomto ohledu je třeba uvést, že tento čl. 59a první pododstavec písm. b) nestanoví podmínku týkající se délky pobytu na území členských států pro osoby, které jsou usazeny nebo mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, ve třetí zemi, zejména s ohledem na skutečnost, že pobyt je v této zemi pouze dočasný.

34 Pro účely využití možnosti, kterou toto ustanovení stanoví, je tedy třeba posoudit, zda jsou takové roamingové služby, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, skutečně použity nebo využity na území členského státu, který tam zamýšlí přemístit místo poskytnutí těchto služeb.

35 Roamingová služba v podstatě spočívá v tom, že poskytovatel mobilních komunikačních služeb umožňuje svým zákazníkům, aby používali své mobilní přístroje v jiné mobilní komunikační síti, než je síť tohoto poskytovatele, a to na základě dohod uzavřených mezi operátory těchto sítí. V projednávané věci je cílem roamingových služeb, o které se jedná ve věci v původním řízení, umožnit zákazníkům společnosti SK Telecom, třebaže se nacházejí mimo dosah mobilní komunikační sítě provozované touto společností, využívat mobilní telefonní služby prostřednictvím mobilní komunikační sítě rakouského operátora.

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné a že plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nesmí být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 36 a citovaná judikatura).

37 Je přitom třeba konstatovat, jak uvedl generální advokát v bodě 44 svého stanoviska, že takové roamingové služby, jako jsou služby, o které se jedná ve věci v původním řízení, poskytované osobám dočasně pobývajícím na území určitého členského státu, jsou oddělené a nezávislé na ostatních mobilních komunikačních službách, které tyto osoby využívají.

38 Jak ostatně vyplývá jak z informací poskytnutých předkládajícím soudem, tak z písemných vyjádření předložených Soudnímu dvoru, tyto roamingové služby společnost SK Telecom nabízí samostatně a platí se za ně zvlášť, a sice formou poplatků za roaming, které jsou účtovány zákazníkům, kterým jsou tyto služby poskytovány.

39 Ze samotné povahy roamingových služeb tedy vyplývá, že k jejich skutečnému užívání nebo využívání dochází nutně na území dotyčného členského státu během dočasných pobytů zákazníků společnosti SK Telecom na tomto území.

40 I když je však za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, podmínka skutečného užívání nebo využívání dotyčných služeb na území členského státu splněna, může tento členský stát využít možnosti, kterou mu poskytuje čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice o DPH, tj. považovat místo poskytnutí služeb, které se nachází mimo Unii, za místo nacházející se na jeho území, pouze v rozsahu, v němž využití této možnosti vede k zamezení dvojímu zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže.

41 V tomto ohledu je třeba zaprvé upřesnit, jak zdůraznil předkládající soud, že z bodu 22 odůvodnění této směrnice sice vyplývá, že cílem zdanění všech telekomunikačních služeb spotřebovávaných uvnitř Unie je v souladu s vůlí unijního normotvůrce předejít narušení hospodářské soutěže.

42 Je však nutné připomenout, že cílem ustanovení směrnice o DPH určujících místo zdanění v případě poskytování služeb je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjmů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41, a ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 28, jakož i citovaná judikatura).

43 S ohledem na znění čl. 59a prvního pododstavce písm. b) této směrnice a jeho umístění v pododdíle 10, nadepsaném „Zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění“, oddílu 3, kapitoly 3, hlavy V uvedené směrnice, je třeba mít za to, že možnost poskytnutá tímto ustanovením spadá nejen do rámce zabránění narušením hospodářské soutěže, ale má rovněž za cíl zamezit dvojímu zdanění a nezdanění.

44 Z toho vyplývá, že členské státy mohou využít možnosti uvedené v čl. 59a prvním pododstavci písm. b) této směrnice, pokud jediným účinkem tohoto využití je zmírnění situace nezdanění v rámci Unie, což byl podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, případ roamingových služeb dotčených ve věci v původním řízení.

45 Zadruhé, jak uvedl generální advokát v bodě 88 svého stanoviska, je nutné uvést, že pro účely použití tohoto ustanovení je třeba případy dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže posuzovat v závislosti na daňovém zacházení s dotčenými službami v členských státech, aniž je třeba zohlednit daňový režim, kterému tyto služby podléhají v dotyčné třetí zemi.

46 Mohlo by tomu zajisté být jinak z důvodu mezinárodní dohody uzavřené v této oblasti s touto třetí zemí. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a vyjádření předložená Soudnímu dvoru však takovou dohodu nezmiňují.

47 Opačné řešení, než je řešení uvedené v bodech 44 a 45 tohoto rozsudku, by mělo za následek, že by použití unijních pravidel v oblasti DPH záviselo na vnitrostátním daňovém právu třetích zemí. Při absenci informací v tomto smyslu přitom nelze předpokládat, že takový byl záměr unijního normotvůrce.

48 Výklad, podle kterého mohou členské státy využít možnosti nabízené v čl. 59a prvním pododstavci písm. b) směrnice o DPH, aniž by v zásadě zohlednily daňové zacházení, kterému služby podléhají na základě vnitrostátního daňového práva dotyčné třetí země, je ostatně potvrzen přístupem zvoleným Výborem pro DPH, což je poradní výbor zřízený podle článku 398 této směrnice, jehož pokyny, i když nemají závaznou povahu, představují pomoc při výkladu směrnice o DPH (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 8. října 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, nezveřejněné, EU:C:2020:814, bod 48).

49 Z pokynů tohoto výboru [89. zasedání ze dne 30. září 2009, dokument B – taxud.d.1 (2010) 176579–645] totiž vyplývá, že tento výbor jednomyslně souhlasil s tím, že využití možnosti členských států stanovené v čl. 59a prvním pododstavci písm. b) této směrnice zdanit služby skutečně používané nebo využívané na jejich území nezávisí na daňovém zacházení, kterému tyto služby podléhají mimo Unii. Zejména skutečnost, že služba může podléhat dani ve třetí zemi na základě vnitrostátních pravidel této země, nebrání členskému státu v tom, aby tuto službu podrobil dani, je-li skutečně používána nebo využívána na jeho území.

50 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě roamingových služeb poskytovaných mobilním operátorem usazeným ve třetí zemi jeho zákazníkům, kteří jsou rovněž usazeni nebo mají bydliště či místo, kde se obvykle zdržují, v této třetí zemi, které jim umožňují využívat tuzemskou mobilní komunikační síť členského státu, ve kterém se dočasně zdržují, dochází ke „skutečnému použití [nebo] využití“ těchto služeb na území tohoto členského státu ve smyslu uvedeného ustanovení, takže uvedený členský stát může považovat místo poskytnutí těchto roamingových služeb za místo nacházející se na jeho území, a to bez ohledu na daňové zacházení, kterému tyto služby podléhají na základě vnitrostátního daňového práva této třetí země, když využití této možnosti má zabránit nezdanění těchto služeb v Unii.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 59a první pododstavec písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění změn s účinkem ode dne 1. ledna 2010 vyplývajících ze směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že v případě roamingových služeb poskytovaných mobilním operátorem usazeným

ve třetí zemi jeho zákazníkům, kteří jsou rovněž usazeni nebo mají bydliště či místo, kde se obvykle zdržují, v této třetí zemi, které jim umožňují využívat tuzemskou mobilní komunikační síť členského státu, ve kterém se dočasně zdržují, dochází ke „skutečnému použití [nebo] využití“ těchto služeb na území tohoto členského státu ve smyslu uvedeného ustanovení, takže uvedený členský stát může považovat místo poskytnutí těchto roamingových služeb za místo nacházející se na jeho území, a to bez ohledu na daňové zacházení, kterému tyto služby podléhají na základě vnitrostátního daňového práva této třetí země, když využití této možnosti má zabránit nezdanění těchto služeb v Unii.

Podpisy.