Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia15 kwietnia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Określenie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych – Roaming obywateli państw trzecich w sieciach łączności komórkowej w Unii Europejskiej – Artykuł 59a akapit pierwszy lit. b) – Możliwość przenoszenia przez państwa członkowskie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych na ich terytorium

W sprawie C-593/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 29 lipca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 sierpnia 2019 r., w postępowaniu:

SK Telecom Co. Ltd

przeciwko

Finanzamt Graz-Stadt,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu SK Telecom Co. Ltd – J. Fischer, doradca podatkowy,

– w imieniu rządu austriackiego – F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu hiszpańskiego – L. Aguilera Ruiz, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 października 2020 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej od dnia 1 stycznia 2010 r. dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SK Telecom Co. Ltd a Finanzamt Graz-Stadt (urzędem skarbowym dla miasta Graz, Austria, zwanym dalej „urzędem skarbowym") w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego przez SK Telecom, związanego ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych za rok podatkowy 2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 22 dyrektywy VAT:

„Należy opodatkować wszystkie usługi telekomunikacyjne, których konsumpcja odbywa się na terytorium [Unii Europejskiej], aby zapobiec zakłóceniom konkurencji w tej dziedzinie. W tym celu usługi telekomunikacyjne świadczone na rzecz podatników mających siedzibę na terytorium [Unii] lub na rzecz usługobiorców mających siedzibę w państwach trzecich powinny, co do zasady, być opodatkowane w miejscu, w którym siedzibę ma usługobiorca. W celu zapewnienia jednolitego opodatkowania usług telekomunikacyjnych, które są świadczone przez podatników mających siedzibę na terytoriach trzecich lub w państwach trzecich na rzecz osób niebędących podatnikami mających siedzibę na terytorium [Unii], a które są faktycznie użytkowane lub wykorzystywane na terytorium [Unii], państwa członkowskie powinny jednak wprowadzić przepis określający, że miejsce świadczenia usług znajduje się na terytorium [Unii]".

4 Zawarty w tytule pierwszym tej dyrektywy, który określa jej przedmiot i zakres stosowania, jej art. 1 ust. 2 przewiduje:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie".

5 Rozdział 3, zatytułowany „Świadczenie usług”, w tytule IV tej dyrektywy, zatytułowanym „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, zawiera art. 24, który w ust. 2 stanowi:

„»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 związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoświatowych sieci informacyjnych”.

6 Tytuł V tej dyrektywy, zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, obejmuje rozdział 3, dotyczący miejsca świadczenia usług, który zawiera sekcję 3, zatytułowaną „Przepisy szczególne”. Sekcja ta zawiera podsekcję 9 zatytułowaną „Świadczenie usług na rzecz osób niebędących podatnikami spoza [Unii]”, której art. 59 stanowił:

„Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium [Unii] jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[…]

i) usługi telekomunikacyjne;

[…]”.

7 Zawarta we tej sekcji 3 podsekcja 10, zatytułowana „Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu lub nieopodatkowaniu”, obejmowała art. 59a i 59b dyrektywy VAT.

8 Artykuł 59a owej dyrektywy miał następujące brzmienie:

„W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji w odniesieniu do usług, których miejsce świadczenia regulują przepisy art. 44, 45, 56 i 59, państwa członkowskie mogą uznać:

a) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałoby się na ich terytorium, za znajdujące się poza terytorium [Unii], jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce poza terytorium [Unii];

b) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałoby się poza terytorium [Unii], za znajdujące się na ich terytorium, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce na ich terytorium.

[…]”.

9 Artykuł 59b omawianej dyrektywy stanowił:

„Państwa członkowskie stosują art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) do usług telekomunikacyjnych oraz usług nadawczych radiowych i telewizyjnych, o których mowa w art. 59 [akapit pierwszy lit. j)], świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim, przez podatnika, który ma siedzibę działalności gospodarczej poza [Unią] lub ma tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi, lub który, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza [Unią]”.

10 Tytuł XIV dyrektywy VAT, zatytułowany „Przepisy różne”, zawiera rozdział 2, którego art. 398, jedyny artykuł w tym rozdziale, dotyczy komitetu doradczego zwanego „komitetem ds. VAT”.

Prawo austriackie

UStG

11 Paragraf 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994”), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG 2010”), ma następujące brzmienie:

„Inne świadczenia

Paragraf 3a (1) Inne świadczenia są świadczeniami, które nie polegają na dostawie. Inne świadczenie może również polegać na powstrzymaniu się lub tolerowaniu działania lub sytuacji.

[…]

Miejsce innych świadczeń

[…]

(5) Do celów stosowania ust. 6–16 oraz § 3a [załącznika (dotyczącego rynku wewnętrznego) do UStG 2010]:

1. za przedsiębiorcę uważa się każdego przedsiębiorcę w rozumieniu § 2, przy czym przedsiębiorca, który dokonuje również transakcji niepodlegających opodatkowaniu, jest uważany za przedsiębiorcę w odniesieniu do wszystkich pozostałych świadczonych mu usług;

2. za przedsiębiorcę uważa się każdą osobę prawną prowadzącą działalność niemającą charakteru gospodarczego, która posiada numer identyfikacyjny do celów VAT;

3. jakakolwiek osoba lub związek osób nieobjęty zakresem pkt 1 i 2 nie są uważane za przedsiębiorcę.

(6) Z zastrzeżeniem ust. 8–16 i § 3a [załącznika (dotyczącego rynku wewnętrznego) do UStG 2010] inne świadczenia wykonywane na rzecz przedsiębiorcy w rozumieniu ust. 5 pkt 1 i 2 są uważane za wykonane w miejscu, w którym świadczeniobiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli inne świadczenie jest wykonywane w miejscu stałego zakładu przedsiębiorcy, to wówczas miejsce tego stałego zakładu jest rozstrzygające.

(7) Z zastrzeżeniem ust. 8–16 i § 3a [załącznika (dotyczącego rynku wewnętrznego) do UStG 2010] inne świadczenia, które nie są wykonywane na rzecz przedsiębiorcy w rozumieniu ust. 5 pkt 3, uważa się za wykonane w miejscu, w którym przedsiębiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli inne świadczenie jest wykonywane przez stały zakład, uznaje się, że jest on miejscem świadczenia.

[…]

(13) Inne świadczenia w rozumieniu ust. 14 są uznawane za wykonywane:

a) jeżeli odbiorca świadczenia nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5 pkt 3, i jednocześnie nie posiada na terytorium Unii miejsca zamieszkania, siedziby ani zwykłego miejsca pobytu – w miejscu zamieszkania, siedzibie lub zwykłym miejscu pobytu odbiorcy na terytorium państwa trzeciego;

[…]

(14) Następujące świadczenia są uznawane za inne świadczenia w rozumieniu ust. 13:

[…]

12. usługi telekomunikacyjne;

[…]

(16) W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji, [Bundesminister für Finanzen (federalny minister do spraw finansów)] może w drodze rozporządzenia przewidzieć, że inne świadczenia, których miejsce określa się stosownie do ust. 6, 7, 12 lub ust. 13 lit. a), uznaje się za wykonane w miejscu, w którym są one faktycznie użytkowane lub wykorzystane. Wedle powyższego miejsce innego świadczenia może być uznane za znajdujące się:

1. na terytorium państwa trzeciego zamiast terytorium kraju; oraz

2. na terytorium kraju zamiast terytorium państwa trzeciego. Nie dotyczy to świadczeń w rozumieniu ust. 14 pkt 14, gdy odbiorca świadczenia nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5 pkt 3, którego miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce zwykłego pobytu nie znajdują się na terytorium [Unii]”.

Rozporządzenie w sprawie przenoszenia

12 Na podstawie Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (rozporządzenia federalnego ministra do spraw finansów w sprawie przenoszenia miejsca innych świadczeń związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, radiowych i telewizyjnych) (BGBl. II, 383/2003), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie przenoszenia”):

„Zgodnie z § 3a ust. 10 pkt 13 i 14 oraz § 3a ust. 13 UStG 1994, w brzmieniu wynikającym z [Bundesgesetz (ustawy federalnej) (BGBl. I, 71/2003)], zarządza się, co następuje:

1. Jeżeli miejsce świadczenia, o którym mowa w § 3a ust. 14 pkt 12 i 13 [UStG 1994], w brzmieniu wynikającym z [Bundesgesetz (ustawy federalnej) (BGBl. I, 52/2009)], znajduje się poza terytorium [Unii] zgodnie z § 3a UStG 1994, świadczenie to uznaje się za wykonane na terytorium kraju, jeżeli jest tam faktycznie użytkowane lub wykorzystane.

2. 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 mediów elektromagnetycznych, łącznie z przeniesieniem i cesją praw do użytkowania takiej transmisji, emisji lub odbioru”.

Rozporządzenie w sprawie zwrotu

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (rozporządzenie federalnego ministra finansów w sprawie zwrotu VAT podlegającego odliczeniu od przedsiębiorstw zagranicznych) (BGBl. 279/1995), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwrotu"), przewiduje uproszczoną procedurę zwrotu zgodnie z jego art. I, który stanowi:

„§ 1 (1) W drodze odstępstwa od § 20 i § 21 ust. 1–5 UStG 1994 zwrot podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, o który mogą ubiegać się przedsiębiorstwa niemające siedziby w kraju, czyli te, które nie mają siedziby ani zakładu na terytorium kraju, następuje zgodnie z §§ 2, 3 i 3a, jeżeli w okresie objętym zwrotem przedsiębiorstwo:

1. nie wykonało transakcji w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 i 2 UStG 1994 i § 1 [załącznika (dotyczącego rynku wewnętrznego) do UStG 1994] lub

2. wykonało jedynie transakcje niepodlegające opodatkowaniu w rozumieniu § 6 ust. 1 pkt 3 UStG 1994, lub

3. wykonało jedynie transakcje, z tytułu których dług podatkowy przechodzi na odbiorcę świadczenia (§ 19 ust. 1 akapit drugi UStG 1994), lub

4. wykonało jedynie transakcje w rozumieniu § 3a ust. 13 lit. b) UStG 1994 i skorzystało z przepisu § 25a UStG 1994 lub w innym państwie członkowskim z przepisów art. 357–369 dyrektywy [VAT].

(2) Ustęp 1 nie ma zastosowania do podatku naliczonego, który jest związany z obrotami innymi niż określone w ust. 1 na terytorium kraju".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 SK Telecom jest spółką z siedzibą w Korei Południowej, która w 2011 r. świadczyła usługi telefonii komórkowej na rzecz swoich klientów, którzy również mieli stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Korei Południowej, w formie usług roamingu umożliwiających korzystanie z austriackiej sieci telefonii komórkowej.

15 W tym celu operator sieci austriackiej udostępnił swoją sieć SK Telecom w zamian za opłatę za użytkowanie powiększoną o austriacki VAT wynoszący 20%. SK Telecom z kolei naliczał swoim klientom opłaty roamingowe za korzystanie z austriackiej sieci łączności komórkowej podczas ich tymczasowego pobytu na terytorium Austrii.

16 SK Telecom złożył do urzędu skarbowego wniosek o zwrot VAT, który został mu zafakturowany przez austriackiego operatora sieci łączności komórkowej za rok 2011, zgodnie z uproszczoną procedurą zwrotu przewidzianą w art. I rozporządzenia w sprawie zwrotu.

17 Urząd skarbowy oddalił ten wniosek ze względu na to, że opłaty roamingowe zafakturowane klientom SK Telecom podlegały opodatkowaniu w Austrii na podstawie rozporządzenia w sprawie przenoszenia, które zostało oparte na art. 59a dyrektywy VAT, ponieważ świadczone usługi telekomunikacyjne nie podlegały w państwie trzecim podatkowi porównywalnemu do podatku obrotowego przewidzianego w prawie krajowym. Zdaniem urzędu skarbowego, ponieważ SK Telecom dokonał transakcji podlegających opodatkowaniu w Austrii, zapłacony przez niego VAT nie mógł zostać zwrócony w ramach tego postępowania.

18 Wniesiona przez SK Telecom skarga na decyzję urzędu skarbowego została przez ten urząd oddalona, a następnie skierowana do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria), który uwzględnił wniosek o zwrot VAT na tej podstawie, że rozporządzenie w sprawie przenoszenia ma zbyt szeroki zakres. Zdaniem tego sądu z art. 59a i 59b dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą uznać, iż miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych znajduje się na ich terytorium, jedynie w odniesieniu do tych usług, które są świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Unii. W związku z tym Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) stwierdził niezgodność rozporządzenia w sprawie przenoszenia z prawem Unii, przy czym wniosek ten nie został jednak oparty na argumencie SK Telecom, zgodnie z którym przychody z usług roamingu świadczonych na rzecz jego klientów podlegają podatkowi porównywalnemu do VAT w państwie trzecim, którego stawka opodatkowania została ustalona na 10%.

19 Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) uznał zatem, że w okresie objętym wnioskiem o zwrot VAT okoliczność, iż SK Telecom umożliwił swoim klientom mającym siedzibę w państwie trzecim telefonowanie w Austrii przy wykorzystaniu austriackiej sieci łączności komórkowej, nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu na terytorium kraju, ponieważ miejsce świadczenia omawianych usług znajdowało się w danym państwie trzecim. Zdaniem tego sądu SK Telecom był zatem uprawniony do uzyskania zwrotu VAT naliczonego przez austriackiego operatora sieci łączności komórkowej w ramach uproszczonej procedury zwrotu przewidzianej w art. I rozporządzenia w sprawie zwrotu.

20 Rozpatrujący zwyczajną skargę rewizyjną wniesioną przez urząd skarbowy Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) wyrokiem z dnia 13 września 2018 r. uchylił orzeczenie Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych).

21 Zasadniczo Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) zauważył, że art. 59a i 59b dyrektywy VAT mają na zapobieganie podwójnemu opodatkowania, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji. W szczególności pierwszy z tych przepisów przewiduje dla państw członkowskich ogólną i fakultatywną możliwość przeniesienia miejsca świadczenia niektórych usług do celów ich opodatkowania VAT. Na podstawie drugiego z tych przepisów państwa członkowskie mają obowiązek przenieść miejsce świadczenia, jeżeli przedsiębiorstwo mające siedzibę w państwie trzecim świadczy usługi telekomunikacyjne na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim.

22 Przyjmując rozporządzenie w sprawie przenoszenia, ustawodawca austriacki skorzystał zatem z prawa wyboru przewidzianego w art. 59a tej dyrektywy w przypadkach nieobjętych jej art. 59b. W związku z tym, jeżeli osoba, która nie jest przedsiębiorcą i która ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza Unią, na terytorium Austrii korzysta z usług telekomunikacyjnych świadczonych przez spółkę z siedzibą w państwie trzecim, miejsce świadczenia tych usług jest przeniesione do Austrii na podstawie rozporządzenia w sprawie przenoszenia.

23 Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych), do którego skierował sprawę do ponownego rozpatrzenia Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny), nadal zastanawia się nad zgodnością z prawem Unii przepisu krajowego, który stanowi, że usługi roamingu, takie jak usługi sporne w postępowaniu głównym, są przedmiotem „faktycznego użytkowania lub wykorzystania" na terytorium państwa członkowskiego w rozumieniu art. 59a dyrektywy VAT, co pozwala uznać miejsce świadczenia tych usług za znajdujące się na terytorium tego państwa członkowskiego, podczas gdy usługi te są świadczone na rzecz klientów niebędących podatnikami, którzy jedynie tymczasowo przebywają na terytorium tego państwa członkowskiego.

24 Ponadto sąd odsyłający uważa, że gdyby art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy należało interpretować w ten sposób, że usługi roamingu takie jak będące przedmiotem postępowania głównego są rzeczywiście przedmiotem „faktycznego użytkowania i wykorzystania" na terytorium

państwa członkowskiego w rozumieniu tego przepisu, konieczne byłoby wyjaśnienie celu polegającego na zapobieganiu nieopodatkowaniu, który ma zostać osiągnięty przez przewidzianą w tym przepisie możliwość przeniesienia miejsca świadczenia usług.

25 W szczególności należy wyjaśnić, czy pojęcie „nieopodatkowania" w rozumieniu tego przepisu należy interpretować w ten sposób, że istnienie w państwie trzecim podatku porównywalnego z VAT przewidzianym w prawie Unii jest decydujące dla uznania przez państwo członkowskie miejsca świadczenia danych usług za znajdujące się na jego terytorium.

26 W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że korzystanie z roamingu w państwie członkowskim w postaci dostępu do krajowej sieci telefonii komórkowej w celu nawiązywania połączeń przychodzących i wychodzących przez »klienta końcowego niebędącego podatnikiem«, który tymczasowo przebywa na obszarze kraju, stanowi »użytkowanie i wykorzystanie« na obszarze kraju, które uprawnia do przeniesienia miejsca świadczenia z kraju trzeciego do tego państwa członkowskiego, mimo że ani operator telefonii komórkowej świadczący usługę, ani klient końcowy nie mają siedziby na terytorium [Unii], a klient końcowy nie ma też stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu na terytorium [Unii]?

2) Czy art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych opisanych w pytaniu pierwszym, które zgodnie z art. 59 [tej dyrektywy] są świadczone poza terytorium [Unii], może zostać przeniesione na terytorium państwa członkowskiego tylko dlatego, że usługi telekomunikacyjne w kraju trzecim nie podlegają żadnej daninie, która byłaby porównywalna z [VAT] obowiązującym w prawie Unii, mimo że ani operator telefonii komórkowej świadczący usługę, ani klient końcowy nie mają siedziby na terytorium [Unii], a klient końcowy nie ma też stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu na terytorium [Unii]?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi roamingu świadczone przez operatora telefonii komórkowej, mającego siedzibę w państwie trzecim, na rzecz jego klientów, którzy mają również siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym państwie trzecim, co pozwala im na korzystanie z krajowej sieci łączności komórkowej w państwie członkowskim, w którym przebywają oni tymczasowo, należy uznać za będące przedmiotem „faktycznego użytkowania lub wykorzystania" na terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu tego przepisu, tak że owo państwo członkowskie może uznać miejsce świadczenia tych usług roamingu za znajdujące się na jego terytorium, jeżeli usługi te nie podlegają opodatkowaniu podobnemu do opodatkowania VAT w tym państwie trzecim.

28 Należy przypomnieć, że względy leżące u podstaw przepisów dyrektywy VAT dotyczących miejsca świadczenia usług wymagają, by nałożenie podatku następowało w miarę możliwości w miejscu konsumpcji usług (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W tym względzie, zgodnie z art. 59 akapit pierwszy ppkt (i) tej dyrektywy, miejscem świadczenia usług roamingu, takich jak usługi będące przedmiotem postępowania głównego, co do których bezsporne jest, że chodzi o usługi telekomunikacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 2 tej dyrektywy, jeżeli usługi te są

świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, mających siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii, jest miejsce, w którym osoby te mają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

30 Jednakże w drodze odstępstwa art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim, w odniesieniu do usług, których miejsce świadczenia reguluje w szczególności art. 59 tej dyrektywy, uznać to miejsce, które co do zasady znajduje się poza Unią, za znajdujące się na ich terytorium, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie tych usług ma miejsce na ich terytorium.

31 W tym względzie należy stwierdzić, że art. 59b tej dyrektywy nakładał na państwa członkowskie obowiązek stosowania art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy do usług telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami mających siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim przez podatnika, który, tak jak operator telefonii komórkowej w postępowaniu głównym, ma siedzibę działalności gospodarczej poza Unią.

32 Niemniej jednak obowiązek przewidziany w art. 59b wspomnianej dyrektywy nie może skutkować ograniczeniem, w okolicznościach innych niż te, o których mowa w tym przepisie, możliwości korzystania przez państwa członkowskie, w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych, z ogólnej możliwości, jaką państwa te wywodzą z art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy.

33 W tym względzie należy zauważyć, że ów art. 59a akapit pierwszy lit. b) nie ustanawia warunku dotyczącego czasu trwania pobytu na terytorium państw członkowskich osób, które mają siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie trzecim, w szczególności ze względu na to, że pobyt ten ma w tym państwie charakter wyłącznie tymczasowy.

34 W związku z tym w celu skorzystania z uprawnienia przewidzianego w tym przepisie należy ocenić, czy usługi roamingu, takie jak usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym, są faktycznie użytkowane lub wykorzystywane na terytorium państwa członkowskiego, które zamierza tam przenieść miejsce świadczenia tych usług.

35 Usługa roamingu polega w istocie na świadczeniu, jakie wykonuje dostawca usług łączności komórkowej na rzecz swoich abonentów, umożliwiając im korzystanie z ich urządzenia mobilnego w sieci łączności komórkowej innej niż sieć tego dostawcy, na podstawie umów zawartych między operatorami tych sieci. W niniejszym wypadku usługi roamingu rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu umożliwienie klientom SK Telecom, w sytuacji gdy znajdują się oni poza zasięgiem sieci łączności komórkowej obsługiwanej przez SK Telecom, korzystania z usług telefonii komórkowej za pośrednictwem sieci łączności komórkowej operatora austriackiego.

36 W tym względzie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, z jednej strony, że z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, a z drugiej strony, że transakcji składającej się z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie należy sztucznie rozdzielać, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Tymczasem należy stwierdzić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 44 opinii, że usługi roamingu, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, świadczone na rzecz osób przebywających czasowo na terytorium państwa członkowskiego są odrębne i niezależne od innych usług łączności komórkowej, z których korzystają te osoby.

38 Ponadto, jak wynika zarówno z informacji przekazanych przez sąd odsyłający, jak i z uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi, owe usługi roamingu podlegają odrębnej identyfikacji przez SK Telecom i odrębnym opłatom, mianowicie opłatom roamingowym, naliczanym klientom, na rzecz których usługi te są świadczone.

39 Z samego charakteru usług roamingu wynika zatem, że ich faktyczne użytkowanie lub wykorzystanie musi mieć miejsce na terytorium danego państwa członkowskiego podczas tymczasowego pobytu klientów SK Telecom na tym terytorium.

40 Niemniej jednak, nawet jeśli w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym przesłanka dotycząca faktycznego użytkowania i wykorzystania danych usług na terytorium państwa członkowskiego jest spełniona, państwo to może skorzystać z uprawnienia przyznanego mu w art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT do uznania miejsca świadczenia usług, które znajduje się poza Unią, za znajdujące się na jego terytorium jedynie w zakresie, w jakim skutkiem takiego użytkowania jest uniknięcie podwójnego opodatkowania, nieopodatkowania lub zakłócenia konkurencji.

41 W tym względzie w pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że jak podkreślił sąd odsyłający, prawdą jest, iż z motywu 22 tej dyrektywy wynika, że opodatkowanie wszystkich usług telekomunikacyjnych, których konsumpcja odbywa się w Unii, odpowiada woli prawodawcy Unii, by zapobiegać zakłóceniom konkurencji.

42 Należy ponadto przypomnieć, że celem przepisów dyrektywy VAT, które określają miejsce opodatkowania świadczenia usług, jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony nieopodatkowania przychodów (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41; z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W świetle brzmienia art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy i jego umiejscowienia w podsekcji 10 tej dyrektywy, zatytułowanej „Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu lub nieopodatkowaniu”, w sekcji 3 rozdziału 3 tytułu V rzeczonej dyrektywy, należy uznać, że możliwość przewidziana w tym przepisie nie tylko wpisuje się w ramy zapobiegania zakłóceniom konkurencji, lecz ma również na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu i nieopodatkowaniu.

44 Wynika z tego, że państwa członkowskie mogą skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy, jeżeli jedynym skutkiem tego skorzystania jest złagodzenie sytuacji nieopodatkowania w Unii, co zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, miało miejsce w przypadku usług roamingu rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

45 W drugiej kolejności, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 88 opinii, należy wyjaśnić, że do celów stosowania tego przepisu ewentualne przypadki podwójnego opodatkowania, nieopodatkowania lub zakłócenia konkurencji należy oceniać w zależności od traktowania pod względem podatkowym danych usług w państwach członkowskich, bez konieczności uwzględniania systemu podatkowego, któremu usługi te podlegają w danym państwie trzecim.

46 Oczywiście mogłoby być inaczej ze względu na umowę międzynarodową zawartą w tej dziedzinie z tym państwem trzecim. Jednakże wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i uwagi przedłożone Trybunałowi nie wspominają o takiej umowie.

47 Rozwiązanie odmienne od rozwiązania przedstawionego w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku skutkowałoby uzależnieniem stosowania przepisów Unii w dziedzinie VAT od wewnętrznego prawa podatkowego państw trzecich. Tymczasem w braku takiej wskazówki nie można domniemywać, że taki był zamiar prawodawcy Unii.

48 Wykładnia, zgodnie z którą państwa członkowskie mogą skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT bez konieczności uwzględniania, co do zasady, traktowania pod względem podatkowym usług na podstawie krajowego prawa podatkowego danego państwa trzeciego, znajduje zresztą potwierdzenie w podejściu przyjętym przez komitet ds. VAT, będący komitetem doradczym ustanowionym w art. 398 tej dyrektywy, którego wytyczne, mimo że nie mają mocy wiążącej, stanowią jednak pomoc w wykładni dyrektywy VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 8 października 2020 r., Weindel Logistik Service, C-621/19, niepublikowane, EU:C:2020:814, pkt 48).

49 Z wytycznych tego komitetu [89. posiedzenie z dnia 30 września 2009 r., Document B – taxud.d.1 (2010) 176579–645] wynika bowiem, że uzgodnił on jednomyślnie, iż skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia przewidzianego w art. 59a akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy w celu opodatkowania usług faktycznie użytkowanych lub wykorzystywanych na ich terytorium nie zależy od traktowania pod względem podatkowym, jakiemu podlegają te usługi poza Unią. W szczególności fakt, że dana usługa może podlegać opodatkowaniu w państwie trzecim na podstawie przepisów krajowych, nie stanie na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie objęło ją podatkiem, jeżeli jest ona faktycznie użytkowana lub wykorzystywana na jego terytorium.

50 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi roamingu świadczone przez operatora telefonii komórkowej, mającego siedzibę w państwie trzecim, na rzecz jego klientów, którzy mają również siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym państwie trzecim, co pozwala im na korzystanie z krajowej sieci łączności komórkowej w państwie członkowskim, w którym przebywają oni tymczasowo, należy uznać za będące przedmiotem „faktycznego użytkowania lub wykorzystania" na terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu tego przepisu, tak że owo państwo członkowskie może uznać miejsce świadczenia tych usług roamingu za znajdujące się na jego terytorium, jeżeli, bez względu na traktowanie pod względem podatkowym, jakiemu podlegają te usługi na podstawie krajowego prawa podatkowego rzeczonego państwa trzeciego, skorzystanie z takiego uprawnienia skutkuje uniknięciem nieopodatkowania tych usług w Unii.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej od dnia 1 stycznia 2010 r. dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że usługi roamingu świadczone przez operatora telefonii komórkowej, mającego siedzibę w państwie trzecim, na rzecz jego klientów, którzy mają również siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym państwie trzecim, co pozwala im na korzystanie z krajowej sieci łączności komórkowej w państwie członkowskim, w którym przebywają oni tymczasowo, należy uznać za będące przedmiotem „faktycznego użytkowania lub wykorzystania" na terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu tego przepisu, tak że owo państwo członkowskie może uznać miejsce świadczenia tych usług roamingu za znajdujące się na jego terytorium, jeżeli, bez względu na traktowanie pod względem podatkowym, jakiemu podlegają te usługi na podstawie krajowego prawa podatkowego rzeczonego państwa trzeciego, skorzystanie z takiego uprawnienia skutkuje uniknięciem nieopodatkowania tych usług w Unii.

Podpisy