Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

15. travnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Određivanje mjesta pružanja telekomunikacijskih usluga – Roaming državljana treće zemlje na mobilnim komunikacijskim mrežama u Europskoj uniji – Članak 59.a prvi stavak točka (b) – Mogućnost država članica da premjeste mjesto pružanja telekomunikacijskih usluga na svoje državno područje”

U predmetu C-593/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), odlukom od 29. srpnja 2019., koju je Sud zaprimio 5. kolovoza 2019., u postupku

SK Telecom Co. Ltd

protiv

Finanzamt Graz-Stadt,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za društvo SK Telecom Co. Ltd, J. Fischer, *conseiller fiscal*,

– za austrijsku vladu, F. Koppensteiner, u svojstvu agenta,

– za španjolsku vladu, L. Aguilera Ruiz, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Mantl, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. listopada 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 59.a prvog stavka točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je, od 1. siječnja 2010., izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SK Telecom Co. Ltd i Finanzamta Graz-Stadt (Porezna uprava u Grazu, Austrija) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s povratom pretporeza koji je društvo SK Telecom platilo na usluge povezane s pružanjem telekomunikacijskih usluga za poreznu godinu 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 22. Direktive o PDV-u:

„Sve telekomunikacijske usluge koje se koriste unutar [Europske unije] potrebno je oporezivati radi sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja u tom području. U tom smislu, telekomunikacijske usluge koje se isporučuju poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u [Uniji] ili kupcima s poslovnim nastanom u trećim zemljama trebalo bi, u načelu, oporezovati u mjestu u kojem se nalazi poslovni nastan kupca tih usluga. Radi osiguranja jedinstvenog oporezivanja telekomunikacijskih usluga koje isporučuju porezni obveznici s poslovnim nastanom u trećim teritorijima ili trećim zemljama osobama koje nisu porezni obveznici s poslovnim nastanom u [Uniji] i koje se učinkovito koriste i uživaju u [Uniji], države članice trebaju, međutim, osigurati da mjesto isporuke bude unutar [Unije].”

4 Člankom 1. stavkom 2., koji se nalazi u glavi I. te direktive i definira njezin predmet i područje primjene, predviđa se:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

5 Poglavlje 3., naslovljeno „Isporuka usluga”, iz glave IV., naslovljene „Oporezive transakcije”, navedene direktive sadržava članak 24., čijim se stavkom 2. određuje:

„‚Telekomunikacijske usluge’ znači usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, riječi, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, optičkih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uključujući povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem, uz uključenje pružanja pristupa svjetskim informacijskim mrežama.”

6 Glava V. te direktive, naslovljena „Mjesto oporezivih transakcija”, sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Mjesto pružanja usluga”, koje sadržava odjeljak 3., naslovljen „Posebne odredbe”. Taj odjeljak uključuje odsjek 9., naslovljen „Pružanje usluga osobama koje nisu porezni obveznici izvan [Unije]”, čiji je članak 59. propisivao:

„Mjesto pružanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik, koja ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan [Unije], je mjesto gdje ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište:

[…]

(i) telekomunikacijske usluge;

[…]”

7 Odsjek 10., koji se nalazi u tom odjeljku 3. i naslovljen je „Sprečavanje dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja”, sadržavao je članke 59.a i 59.b Direktive o PDV-u.

8 Članak 59.a te direktive glasio je:

„Kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje, neoporezivanje ili narušavanje tržišnog natjecanja, države članice mogu, s obzirom na usluge čije je mjesto pružanja uređeno prema člancima 44., 45., 56. i 59.:

(a) smatrati da se mjesto pružanja bilo koje ili svih usluga koje se nalazi na njihovom državnom području, nalazi izvan [Unije], ako se usluge stvarno koriste i[li] uživaju izvan [Unije];

(b) smatrati da se mjesto pružanja bilo koje ili svih usluga koje se nalazi izvan [Unije], nalazi na njihovom državnom području, ako se usluge stvarno koriste i[li] uživaju na njihovom državnom području.

[…]”

9 Članak 59.b navedene direktive propisivao je:

„Države članice primjenjuju članak 59.a [prvi stavak] točka (b) na telekomunikacijske usluge i na usluge radijskog i televizijskog emitiranja, kako se navodi u članku 59. prvom stavku točki (j), koje su pružene osobama koje nisu porezni obveznici koje imaju poslovni nastan u državi članici ili imaju stalnu adresu ili uobičajeno boravište u državi članici, od strane poreznog obveznika koji ima sjedište poslovanja izvan [Unije] ili stalni poslovni nastan tamo od kuda pruža usluge ili koji u nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan [Unije].”

10 Glava XIV. Direktive o PDV-u, naslovljena „Ostale odredbe”, sadržava poglavlje 2., čiji se članak 398., koji je jedini članak u njemu, odnosi na savjetodavni odbor pod nazivom „Odbor za PDV”.

Austrijsko pravo

UStG

11 Članak 3.a Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 23. kolovoza 1994. (BGBl. 663/1994; u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG iz 2010.), glasi:

„Druge usluge

Članak 3.a (1) Druge usluge su usluge koje se ne sastoje od isporuka. Druga se usluga može sastojati i od suzdržavanja ili od toga da se tolerira neki akt ili situacija.

[…]

Mjesto pružanja drugih usluga

[…]

(5) Za potrebe primjene stavaka 6. do 16. i članka 3.a [Priloga (o unutarnjem tržištu) UStG-u iz 2010.]:

1. poduzetnikom se smatra poduzetnik u smislu članka 2., pri čemu se poduzetnik koji provodi i neoporezive transakcije smatra poduzetnikom kad je riječ o svim drugim uslugama koje mu se pružaju;

2. poduzetnikom se smatra pravna osoba koja obavlja nepoduzetničke djelatnosti i raspolaže identifikacijskim brojem za PDV;

3. poduzetnikom se ne smatra osoba ili udruženje osoba koje nije obuhvaćeno područjem primjene točaka 1. i 2.

(6) Podložno stavcima 8. do 16. i članku 3.a [Priloga (o unutarnjem tržištu) UStG-u iz 2010.], za druge usluge pružene poduzetniku, u smislu stavka 5. točaka 1. i 2., smatra se da se izvršavaju u mjestu u kojem primatelj obavlja svoje poslovanje. Ako je usluga pružena u poduzetnikovoj stalnoj poslovnoj jedinici, tada je odlučujuće mjesto te stalne poslovne jedinice.

(7) Podložno stavcima 8. do 16. i članku 3.a [Priloga (o unutarnjem tržištu) UStG-u iz 2010.], za druge usluge koje nisu pružene poduzetniku, u smislu stavka 5. točke 3., smatra se da se izvršavaju u mjestu u kojem poduzetnik obavlja svoje poslovanje. Kad takvu uslugu izvršava stalna poslovna jedinica, nju se smatra mjestom pružanja.

[…]

(13) Smatra se da se druge usluge u smislu stavka 14. pružaju:

(a) ako primatelj nije poduzetnik u smislu stavka 5. točke 3. i nema stalnu adresu, sjedište ili uobičajeno boravište na području [Unije], na primateljevoj stalnoj adresi, njegovu sjedištu ili uobičajenom boravištu na državnom području treće zemlje;

[…]

(14) Sljedeće se usluge smatraju drugim uslugama u smislu stavka 13.:

[…]

12. telekomunikacijske usluge;

[…]

(16) Radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja, [Bundesminister für Finanzen (savezni ministar financija)] može uredbom predvidjeti da se za druge usluge, čije se mjesto pružanja određuje u skladu sa stavcima 6., 7., 12. ili stavkom 13. točkom (a), smatra da se pružaju u mjestu u kojem se te druge usluge koriste ili uživaju. Slijedom toga, može se smatrati da se druga usluga pruža:

1. na državnom području treće zemlje umjesto na nacionalnom državnom području; i

2. na nacionalnom državnom području umjesto na državnom području treće zemlje. Ova se odredba ne primjenjuje na usluge, u smislu stavka 14. točke 14., kada primatelj nije poduzetnik u smislu stavka 5. točke 3. i nema stalnu adresu, sjedište ili uobičajeno boravište na području [Unije].”

Uredba o premještanju

12 U skladu s Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Uredba saveznog ministra financija o premještanju mjesta drugih usluga u slučaju telekomunikacijskih usluga, te usluga radijskog i televizijskog emitiranja (BGBl. II. 383/2003), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem postupku: Uredba o premještanju):

„U skladu s člankom 3.a stavkom 10. točkama 13. i 14. te člankom 3.a stavkom 13. UStG-a iz 1994., u verziji koja proizlazi iz [Bundesgesetza (savezni zakon) (BGBl. I., 71/2003)], određuje se sljedeće:

1. Kada se mjesto pružanja usluge iz članka 3.a stavka 14. točaka 12. i 13. [UStG-a iz 1994.], u verziji koja proizlazi iz Bundesgesetza (savezni zakon) (BGBl. I., 52/2009)], nalazi izvan područja [Unije] na temelju članka 3.a UStG-a iz 1994., usluga je pružena na nacionalnom državnom području, kada se na njemu koristi ili uživa.

2. Telekomunikacijskim uslugama smatraju se usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, riječi, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, optičkih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uključujući povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem.”

Uredba o povratu

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Uredba saveznog ministra financija o povratu PDV-a koji je moguće odbiti stranim poduzetnicima) (BGBl. 279/1995), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Uredba o povratu), predviđa pojednostavljeni postupak za povrat, u skladu s člankom I., kojim se određuje:

„Članak 1. (1) Odstupajući od članka 20. i članka 21. stavaka 1. do 5. UStG-a iz 1994., povrat plaćenog pretporeza koji je moguće odbiti a koji mogu zatražiti poduzetnici koji nemaju poslovni nastan unutar zemlje, odnosno ni sjedište ni stalnu poslovnu jedinicu u tuzemstvu, izvršava se u skladu s člancima 2., 3. i 3.a, ako poduzetnik tijekom razdoblja na koje se povrat odnosi:

1. nije provodio transakcije u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. i 2. UStG-a iz 1994. i članka 1. [Priloga (o unutarnjem tržištu) UStG-u iz 1994.], ili

2. provodio je samo neoporezive transakcije u smislu članka 6. stavka 1. točke 3. UStG-a iz 1994., ili

3. provodio je samo transakcije u pogledu kojih porezni dug prelazi na korisnika usluge (članak 19. stavak 1. drugi podstavak UStG-a iz 1994.), ili

4. provodio je samo transakcije u smislu članka 3.a stavka 13. točke (b) UStG-a iz 1994. i iskoristio je odredbu predviđenu člankom 25.a UStG-a iz 1994. ili, u drugoj državi članici, odredbe predviđene člancima 357. do 369. Direktive [o PDV-u].

(2) Stavak 1. ne primjenjuje se na plaćene pretporeze prikupljene u tuzemstvu na temelju transakcija koje nisu one iz stavka 1.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Društvo SK Telecom je društvo sa sjedištem u Južnoj Koreji koje je 2011. pružalo usluge mobilne telefonije svojim klijentima, koji su također imali poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište u Južnoj Koreji, u obliku usluga roaminga kojima se omogućava korištenje austrijske mobilne komunikacijske mreže.

15 U tu je svrhu austrijski operater mobilne komunikacijske mreže stavio društvu SK Telecom svoju mrežu na raspolaganje uz plaćanje naknade za korištenje uvećane za austrijski PDV koji iznosi 20 %. Društvo SK Telecom je, pak, svojim klijentima zaračunalo troškove roaminga za korištenje austrijskom mobilnom komunikacijskom mrežom kada su se povremeno nalazili na austrijskom državnom području.

16 Društvo SK Telecom je poreznoj upravi podnijelo zahtjev za povrat PDV-a koji mu je zaračunao austrijski operater mobilne komunikacijske mreže za 2011., u skladu s pojednostavljenim postupkom za povrat predviđenim u članku I. Uredbe o povratu.

17 Porezna je uprava odbila taj zahtjev zbog toga što su troškovi roaminga koji su zaračunani klijentima društva SK Telecom oporezivi u Austriji, na temelju Uredbe o premještanju, koja se temelji na članku 59.a Direktive o PDV-u, jer pružene telekomunikacijske usluge nisu u trećoj zemlji podlijegale davanju koje je usporedivo s porezom na promet propisanim nacionalnim pravom. Stoga, prema mišljenju porezne uprave, s obzirom na to da je društvo SK Telecom provodilo oporezive transakcije u Austriji, u okviru navedenog postupka nije mu mogao biti izvršen povrat PDV-a koje je platilo.

18 Porezna uprava odbila je žalbu koju je društvo SK Telecom podnijelo protiv njezine odluke, pa je žalba podnesena Bundesfinanzgerichtu (Savezni financijski sud, Austrija), koji je prihvatio njegov zahtjev za povrat PDV-a, uz obrazloženje da Uredba o premještanju ima preširok doseg. Naime, prema mišljenju tog suda, iz članaka 59.a i 59.b Direktive o PDV-u proizlazi da države članice mogu smatrati da se mjesto pružanja telekomunikacijskih usluga nalazi na njihovu državnom području samo u pogledu usluga koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, koji imaju poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište unutar Unije. Stoga je Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) donio zaključak o neusklađenosti Uredbe o premještanju s pravom Unije, pri čemu se taj zaključak ipak ne temelji na argumentu društva SK Telecom u skladu s kojim su prihodi od usluga roaminga pruženih njegovim klijentima podlijegali davanju koje je usporedivo s PDV-om u trećoj zemlji, porezu čija je stopa iznosila 10 %.

19 Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) je dakle smatrao da, tijekom razdoblja pokrivenog zahtjevom za povrat PDV-a, to što je društvo SK Telecom dopustilo svojim klijentima s poslovnim nastanom u trećoj zemlji da telefoniraju u Austriju korištenjem austrijske mobilne komunikacijske mreže ne čini oporezivu transakciju na nacionalnom državnom području, s obzirom na to da se mjesto pružanja dotičnih usluga nalazi u trećoj zemlji o kojoj je riječ. Prema mišljenju tog suda, društvo SK Telecom je, dakle, imalo pravo da, u okviru pojednostavljenog postupka za povrat iz članka I. Uredbe o povratu, dobije povrat pretporeza plaćenog austrijskom operateru mobilne komunikacijske mreže.

20 Povodom redovne revizije koju je podnijela porezna uprava, Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) ukinuo je presudom od 13. rujna 2018. odluku Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud).

21 U osnovi, Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) istaknuo je da je cilj članaka 59.a i 59.b Direktive o PDV-u sprečavanje dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja. Konkretno, prvom od tih odredaba predviđa se opća i fakultativna mogućnost država članica da premjeste mjesto pružanja određenih usluga u svrhu njihova oporezivanja PDV-om. U skladu s drugom od tih odredaba, države članice obvezne su premjestiti mjesto pružanja usluga ako poduzetnik s poslovnim nastanom u trećoj zemlji pruža telekomunikacijske usluge osobama koje nisu porezni obveznici a imaju poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište u državi članici.

22 Time što je donio Uredbu o premještanju, austrijski je zakonodavac, dakle, iskoristio pravo izbora omogućeno člankom 59.a te direktive u slučajevima na koje se ne odnosi njezin članak 59.b. Stoga, kada osoba, koja nije poduzetnik i ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan Unije, koristi, na austrijskom državnom području, telekomunikacijske usluge koje pruža društvo s poslovnim nastanom u trećoj zemlji, mjesto pružanja tih usluga premješteno je u Austriju na temelju Uredbe o premještanju.

23 Nakon što mu je Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) vratio predmet na ponovno odlučivanje, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) još uvijek dvoji o usklađenosti – s pravom Unije – nacionalne odredbe kojom se smatra da se usluge roaminga, poput onih iz glavnog postupka, „stvarno koriste ili uživaju” na državnom području države članice, u smislu članka 59.a Direktive o PDV-u, što omogućuje da se smatra da se mjesto pružanja tih usluga nalazi na državnom području te države članice, iako se te usluge pružaju klijentima koji nisu porezni obveznici i koji se samo privremeno nalaze na državnom području navedene države članice.

24 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da, ako članak 59.a prvi stavak točku (b) treba tumačiti na način da se usluge roaminga, poput onih iz glavnog postupka, zapravo „stvarno koriste ili uživaju” na državnom području države članice, u smislu te odredbe, trebalo bi pojasniti cilj sprečavanja neoporezivanjâ na koji se odnosi mogućnost premještanja mjesta pružanja usluga, koja je predviđena navedenom odredbom.

25 Osobito bi valjalo pojasniti treba li pojam „neoporezivanje”, u smislu navedene odredbe, tumačiti na način da je postojanje davanja u trećoj zemlji, koje je usporedivo s PDV-om propisanim pravom Unije, odlučujuće za to da država članica može smatrati da se mjesto pružanja dotičnih usluga nalazi na njezinu državnom području.

26 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Treba li članak 59.a [prvi stavak] točku (b) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se korištenjem roaminga u državi članici u obliku pristupa tuzemnoj mobilnoj telefonskoj mreži, kako bi ‚krajnji korisnik koji nije porezni obveznik', koji se privremeno nalazi u tuzemstvu, ostvario ulazne i izlazne veze, [usluge] ‚koriste i uživaju', čime se opravdava premještanje mjesta isporuke iz treće zemlje u tu državu članicu iako i operater mobilne telefonije kao i krajnji korisnik nemaju poslovni nastan unutar [Unije] te krajnji korisnik nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište na području [Unije]?

(2) Treba li članak 59.a [prvi stavak] točku (b) Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se mjesto telekomunikacijskih usluga kao što je navedeno u prvom pitanju, koje se u skladu s člankom 59. [te direktive] nalaze izvan [Unije], može premjestiti na područje države članice iako i operater mobilne telefonije kao i krajnji korisnik nemaju poslovni nastan na području [Unije] te krajnji korisnik nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište na području [Unije], samo zato što telekomunikacijske usluge u trećoj državi ne podliježu davanju koje je usporedivo s porezom na dodanu vrijednost prema pravu Unije?”

O prethodnim pitanjima

27 Svojim dvama pitanjima koja valja zajedno razmotriti sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se za usluge roaminga koje operater mobilne telefonije s poslovnim nastanom u trećoj zemlji pruža svojim klijentima koji također imaju poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji, tako što im omogućava korištenje tuzemnom mobilnom komunikacijskom mrežom države članice u kojoj se privremeno nalaze, treba smatrati da se „stvarno koriste ili uživaju” na državnom području te države članice, u smislu te odredbe, tako da navedena država članica može smatrati da se mjesto pružanja tih usluga roaminga nalazi na njezinu državnom području kada se na navedene usluge ne primjenjuje porezni tretman usporediv s oporezivanjem PDV-om u navedenoj trećoj zemlji.

28 Valja podsjetiti na to da logika na kojoj se temelje odredbe Direktive o PDV-u o mjestu pružanja usluga ide za time da se oporezivanje u najvećoj mogućoj mjeri izvršava u mjestu gdje se roba i usluge koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

29 U tom pogledu, na temelju članka 59. prvog stavka točke (i) te direktive, mjesto pružanja usluga roaminga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku a za koje je nesporno da je riječ o telekomunikacijskim uslugama u smislu članka 24. stavka 2. te direktive, s obzirom na to da se te usluge pružaju osobi koja nije porezni obveznik i koja ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan Unije, je mjesto gdje ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

30 Međutim, odstupajući od toga, članak 59.a prvi stavak točka (b) Direktive o PDV-u omogućuje državama članicama da, kada je riječ o uslugama čije je mjesto pružanja uređeno, među ostalim, njezinim člankom 59., smatraju da se to mjesto, koje se, načelno, nalazi izvan Unije, nalazi na njihovu državnom području ako se stvarno korištenje ili uživanje tih usluga odvija na njihovu državnom području.

31 U tom smislu valja utvrditi da se člankom 59.b te direktive državama članicama nalagala primjena njezina članka 59.a prvog stavka točke (b) na telekomunikacijske usluge koje osobi koja nije porezni obveznik a ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište u državi članici, pruža porezni obveznik koji, poput operatera mobilne telefonije o kojemu je riječ u glavnom postupku, ima sjedište poslovanja izvan Unije.

32 Međutim, obveza predviđena člankom 59.b navedene direktive ne može dovesti do toga da se, u okolnostima koje nisu one na koje se odnosi ta odredba, ograniči mogućnost država članica da se, u pogledu telekomunikacijskih usluga, koriste općom mogućnošću na temelju članka 59.a prvog stavka točke (b) te direktive.

33 U tom pogledu valja istaknuti da se tim člankom 59.a prvim stavkom točkom (b) ne utvrđuje uvjet u pogledu trajanja boravka – na državnom području država članica – osoba koje imaju poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište u trećoj zemlji, osobito s obzirom na činjenicu da je taj boravak samo privremen.

34 Stoga, u svrhu korištenja mogućnošću koja je predviđena tom odredbom, valja ocijeniti koriste li se ili uživaju usluge roaminga, poput onih u glavnom postupku, stvarno na području države članice koja tamo namjerava premjestiti mjesto pružanja usluga.

35 U osnovi, usluga roaminga sastoji se od usluge koju pružatelj usluga mobilne komunikacije osigurava svojim pretplatnicima time što im omogućava korištenje njihova mobilnog uređaja na mobilnoj komunikacijskoj mreži nekog drugog pružatelja, a na temelju sporazuma između operatera tih dviju mreža. U ovom je slučaju cilj usluga roaminga o kojima je riječ u glavnom postupku omogućiti klijentima društva SK Telecom da se, iako se nalaze izvan dosega mobilne komunikacijske mreže kojom se to društvo koristi, koriste uslugama mobilne telefonije putem mobilne komunikacijske mreže austrijskog operatera.

36 U tom pogledu valja podsjetiti na to da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, s jedne strane, iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u proizlazi da svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom i da se, s druge strane, transakciju koju ekonomski čini samo jedna isporuka ne bi smjelo umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a (presuda od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 36. i navedena sudska praksa).

37 Međutim, valja utvrditi da su, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 44. svojeg mišljenja, usluge roaminga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku i koje se pružaju osobama koje se privremeno nalaze na području države članice, različite i neovisne o drugim uslugama mobilne komunikacije koje koriste te osobe.

38 Osim toga, kao što to proizlazi iz informacija koje je prenio sud koji je uputio zahtjev i pisanih očitovanja podnesenih Sudu, društvo SK Telecom odvojeno utvrđuje te usluge roaminga, koje su i predmet zasebnih naknada odnosno troškova roaminga, koji se zaračunavaju klijentima kojima se te usluge pružaju.

39 Iz same prirode tih usluga roaminga proizlazi, dakle, da se stvarno korištenje ili uživanje tih usluga nužno odvija na području dotične države članice u prilikama kada se klijenti društva SK Telecom privremeno nalaze na tom području.

40 Međutim, čak i ako je, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, uvjet koji se odnosi na stvarno korištenje ili uživanje dotičnih usluga na području države članice ispunjen, država članica može se koristiti mogućnošću koja joj stoji na raspolaganju na temelju članka 59.a prvog stavka točke (b) Direktive o PDV-u, da mjesto pružanja usluga koje se nalazi izvan Unije smatra mjestom na njezinu državnom području, samo ako ta uporaba dovodi do sprečavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja.

41 U tom pogledu, kao prvo, valja pojasniti da, doduše, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, iz uvodne izjave 22. te direktive proizlazi da oporezivanje svih telekomunikacijskih usluga koje se koriste unutar Unije odgovara volji zakonodavca Unije da sprečava narušavanja tržišnog natjecanja.

42 S obzirom na to, valja podsjetiti na to da je cilj odredbi Direktive o PDV-u kojima je propisano mjesto oporezivanja pružanja usluga to da se izbjegnu, s jedne strane, sukobi nadležnosti koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (vidjeti u tom smislu presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41. i od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

43 S obzirom na tekst članka 59.a prvog stavka točke (b) te direktive i na to što je smješten u odsjek 10., naslovljen „Sprečavanje dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja”, odjeljka 3. poglavlja 3. glave V. navedene direktive, valja smatrati da mogućnost dana tom odredbom nije samo dio sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja, nego se njome nastoje izbjeći i slučajevi dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja.

44 Iz toga slijedi da se države članice mogu koristiti mogućnošću danom u članku 59.a prvom stavku točki (b) te direktive kada je jedini učinak tog korištenja rješavanje situacije neoporezivanja unutar Unije, što je, u skladu s informacijama kojima Sud raspolaže, bio slučaj s uslugama roaminga o kojima je riječ u glavnom postupku.

45 Kao drugo, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 88. svojeg mišljenja, valja pojasniti da, u svrhu primjene te odredbe, eventualne slučajeve dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja treba ocjenjivati s obzirom na porezni tretman dotičnih usluga u državama članicama, pri čemu ne treba uzimati u obzir porezni režim koji se na te usluge primjenjuje u dotičnoj trećoj zemlji.

46 Doduše, moglo bi biti drukčije u slučaju međunarodnog sporazuma sklopljenog u tom području s tom trećom zemljom. Međutim, u zahtjevu za prethodnu odluku i očitovanjima podnesenima Sudu ne spominje se takav sporazum.

47 Rješenje suprotno onomu navedenom u točkama 44. i 45. ove presude dovelo bi do toga da bi primjena pravila Unije o PDV-u ovisila o domaćem poreznom pravu trećih zemalja. Međutim, s obzirom na to da nema naznake u tom smislu, ne može se pretpostaviti da je takva bila namjera zakonodavca Unije.

48 Tumačenje u skladu s kojim se države članice mogu koristiti mogućnošću danom u članku 59.a prvom stavku točki (b) Direktive o PDV-u a da pritom, načelno, ne trebaju uzimati u obzir porezni tretman koji se primjenjuje na te usluge na temelju domaćeg poreznog prava dotične treće zemlje je, uostalom, potkrijepljeno pristupom koji je zauzeo Odbor za PDV, savjetodavni odbor koji je uspostavljen člankom 398. te direktive i čije smjernice pravno nisu obvezujuće, ali su ipak pomoćno sredstvo pri tumačenju Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu rješenje od 8. listopada 2020., Weindel Logistik Service, C-621/19, neobjavljeno, EU:C:2020:814, t. 48.).

49 Naime, iz smjernica tog odbora (89. sastanak od 30. rujna 2009., Dokument B – taxud.D.1(2010)176579 – 645) proizlazi da se on jednoglasno složio s tim da to da se države članice koriste mogućnošću predviđenom u članku 59.a prvom stavku točki (b) te direktive radi oporezivanja usluga koje se stvarno koriste ili uživaju na njihovu državnom području ne ovisi o poreznom tretmanu koji se primjenjuje na usluge izvan Unije. Konkretno, činjenica da se usluga može oporezovati u trećoj zemlji na temelju njezinih nacionalnih pravila neće spriječiti državu članicu da oporezuje tu uslugu, ako se stvarno koristi ili uživa na njezinu državnom području.

50 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se za usluge roaminga, koje operater mobilne telefonije s poslovnim nastanom u trećoj zemlji pruža svojim klijentima koji također imaju

poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji a čime im se omogućava korištenje tuzemnom mobilnom komunikacijskom mrežom države članice u kojoj se privremeno nalaze, treba smatrati da se „stvarno koriste ili uživaju" na državnom području te države članice, u smislu te odredbe, tako da navedena država članica može smatrati da se mjesto pružanja tih usluga roaminga nalazi na njezinu državnom području u slučaju kada – bez obzira na porezni tretman koji se na te usluge primjenjuje na temelju domaćeg poreznog prava navedene treće zemlje – korištenje takvom mogućnošću dovodi do sprečavanja neoporezivanja navedenih usluga unutar Unije.

Troškovi

51 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je, od 1. siječnja 2010., izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., treba tumačiti na način da se za usluge roaminga, koje operater mobilne telefonije s poslovnim nastanom u trećoj zemlji pruža svojim klijentima koji također imaju poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji a čime im se omogućava korištenje tuzemnom mobilnom komunikacijskom mrežom države članice u kojoj se privremeno nalaze, treba smatrati da se „stvarno koriste ili uživaju" na državnom području te države članice, u smislu te odredbe, tako da navedena država članica može smatrati da se mjesto pružanja tih usluga roaminga nalazi na njezinu državnom području u slučaju kada – bez obzira na porezni tretman koji se na te usluge primjenjuje na temelju domaćeg poreznog prava navedene treće zemlje – korištenje takvom mogućnošću dovodi do sprečavanja neoporezivanja navedenih usluga unutar Unije.

Potpisi