Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 15. apríla 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Určenie miesta poskytovania telekomunikačných služieb – Roaming štátnych príslušníkov tretích krajín v mobilných komunikačných sieťach v rámci Európskej únie – Článok 59a prvý odsek písm. b) – Možnosť členských štátov preniesť miesto poskytovania telekomunikačných služieb na ich územie“

Vo veci C-593/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 29. júla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 5. augusta 2019, ktorý súvisí s konaním:

SK Telecom Co. Ltd

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SK Telecom Co. Ltd, v zastúpení: J. Fischer, daňový poradca,

– rakúska vláda, v zastúpení: F. Koppensteiner, splnomocnený zástupca,

– španielska vláda, v zastúpení: L. Aguilera Ruiz, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Mantl, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. októbra 2020,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 59a prvého odseku písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej s účinnosťou od 1. januára 2010 smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SK Telecom Co. Ltd a Finanzamt Graz-Stadt (Daňový úrad Graz, Rakúsko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú SK Telecom zaplatila na vstupe a ktorá sa vzťahovala na poskytovanie telekomunikačných služieb za zdaňovacie obdobie roku 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa odôvodnenia 22 smernice o DPH:

„Všetky telekomunikačné služby, ku ktorých spotrebe dochádza v [Európskej únii], by mali byť zdaňované tak, aby sa zabránilo narušeniu hospodárskej súťaže v tomto odvetví. Z tohto dôvodu by sa telekomunikačné služby poskytované zdaniteľným osobám usadeným v [Únii] alebo zákazníkom usadeným v tretích krajinách mali v zásade zdaňovať v mieste, kde je usadený zákazník, ktorému sa služby poskytujú. S cieľom zabezpečiť jednotné zdaňovanie telekomunikačných služieb, ktoré sa skutočne používajú a využívajú v [Únii] a ktoré poskytujú zdaniteľné osoby usadené na tretích územiach alebo v tretích krajinách nezdaniteľným osobám usadeným v [Únii], by členské štáty však mali stanoviť, aby sa miesto poskytovania služieb nachádzalo v rámci [Únie].“

4 Článok 1 ods. 2, ktorý sa nachádza v prvej hlave tejto smernice, ktorá vymedzuje jej predmet úpravy a pôsobnosť, stanovuje:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

5 V hlave IV, nazvanej „Zdaniteľné transakcie“, sa nachádza kapitola 3 s názvom „Poskytovanie služieb“ obsahujúca článok 24, ktorý v odseku 2 stanovuje:

„‚Telekomunikačné služby‘ sú služby súvisiace s prenosom, vysielaním alebo prijímaním signálov, písaného textu, obrazov a zvukov alebo informácií akejkoľvek povahy telegraficky, rádiom, opticky alebo pomocou iných elektromagnetických systémov vrátane s tým súvisiaceho prevodu a postúpenia práva na používanie kapacity na takýto prenos, vysielanie alebo prijímanie, vrátane poskytovania prístupu ku globálnym informačným sieťam.“

6 Hlava V tejto istej smernice, nazvaná „Miesto zdaniteľných plnení“, zahŕňa kapitolu 3 týkajúcu sa miesta poskytovania služieb, ktorá obsahuje oddiel 3, nazvaný „Osobitné ustanovenia“. Tento oddiel zahŕňa pododdiel 9 s názvom „Poskytovanie služieb nezdaniteľným osobám mimo územia [Únie]“, ktorého článok 59 stanovoval:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb nezdaniteľnej osobe, ktorá je usadená, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo [Únie], je miesto, kde je táto osoba usadená, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

…

i) telekomunikačné služby;

…“

7 V tomto oddiele 3 pododdiel 10, nazvaný „Zamedzenie dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu“, obsahoval články 59a a 59b smernice o DPH.

8 Článok 59a tejto smernice znel takto:

„S cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo narušeniu hospodárskej súťaže členské štáty môžu vzhľadom na služby, ktorých miesto poskytovania upravujú články 44, 45, 56 a 59:

a) považovať miesto poskytovania niektorých alebo všetkých takýchto služieb, ktoré sa nachádza na ich území, za miesto, ktoré sa nachádza mimo územia [Únie], ak sa príslušné služby skutočne používajú a využívajú mimo územia [Únie];

b) považovať miesto poskytovania niektorých alebo všetkých takýchto služieb, ktoré sa nachádza mimo územia [Únie], za miesto nachádzajúce sa na ich území, ak sa príslušné služby skutočne používajú a využívajú na ich území.

…“

9 Článok 59b uvedenej smernice stanovoval:

„Členské štáty uplatňujú článok 59a [prvý odsek] písm. b) na telekomunikačné služby a služby rozhlasového a televízneho vysielania v zmysle článku 59 prvého odseku písm. j), ktoré poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá má zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ sa služby poskytujú, mimo územia [Únie], alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, ktorá má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo územia [Únie], nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené v členskom štáte alebo majú trvalé bydlisko, alebo sa obvykle zdržiavajú v členskom štáte.“

10 Hlava XIV smernice o DPH, nazvaná „Rôzne ustanovenia“, obsahuje kapitolu 2, ktorej článok 398, ktorý je jej jediným článkom, sa týka poradného výboru, nazvaného „výbor pre DPH“.

Rakúske právo

UStG

11 § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 23. augusta 1994 (BGBl. 663/1994, ďalej len „UStG 1994“) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG 2010“) stanovuje:

„Iné plnenia

§ 3a 1. Iné plnenia sú plneniami, ktoré nespočívajú v dodávke tovaru. Iné plnenie môže spočívať aj v zdržaní sa určitého konania alebo v strpení konania alebo v situácie.

…

Miesto iných plnení

…

5. Na účely uplatnenia odsekov 6 až 16, ako aj § 3a [prílohy (týkajúcej sa vnútorného trhu) UStG 2010]:

(1) za podnikateľa sa považuje každý podnikateľ v zmysle § 2, pričom podnikateľ, ktorý vykonáva aj nezdaniteľné transakcie, sa považuje za podnikateľa, pokiaľ ide o všetky ostatné plnenia, ktoré mu boli poskytnuté;

(2) za podnikateľa sa považuje každá právnická osoba vykonávajúca nepodnikateľské činnosti, ktorá má identifikačné číslo na účely DPH;

(3) za podnikateľa sa nepovažuje akákoľvek osoba alebo združenie osôb, na ktoré sa nevzťahujú body 1 a 2.

6. S výhradou odsekov 8 až 16 a § 3a [prílohy (týkajúcej sa vnútorného trhu) UStG 2010] sa iné služby poskytované podnikateľovi v zmysle odseku 5 bodov 1 a 2 považujú za vykonávané v mieste, kde príjemca prevádzkuje svoj podnik. Ak sa iné plnenie poskytuje stálej prevádzkarni podnikateľa, rozhodujúcim je práve miesto tejto prevádzkarne.

7. S výhradou odsekov 8 až 16 a § 3a [prílohy (týkajúcej sa vnútorného trhu) UStG 2010] sa iné plnenia, ktoré nie sú poskytované podnikateľovi v zmysle odseku 5 bodu 3, považujú za vykonávané v mieste, kde príjemca prevádzkuje svoj podnik. Pokiaľ iné plnenie poskytuje stála prevádzkareň, miesto tejto prevádzkarne sa považuje za miesto poskytnutia tohto plnenia.

…

13. Iné plnenia uvedené v odseku 14 sa považujú za uskutočnené:

a) ak odberateľ nie je podnikateľom v zmysle odseku 5 bodu 3 a nemá trvalé bydlisko, sídlo ani sa obvykle nezdržiava na území [Únie], v mieste na území tretej krajiny, kde má odberateľ trvalé bydlisko, sídlo alebo kde sa obvykle zdržiava;

…

14. Inými plneniami v zmysle odseku 13 sú:

…

(12) telekomunikačné služby;

…

16. Na zamedzenie dvojitého zdanenia, nezdanenia alebo narušenia hospodárskej súťaže môže Bundesminister für Finanzen [spolkový minister financií] nariadením stanoviť, že za miesto iných plnení, ktorých miesto plnenia sa určí podľa odsekov 6, 7, 12 alebo odseku 13 písm. a), sa považuje miesto, kde sa iné plnenie používa alebo využíva. Za miesto iného plnenia sa teda môže považovať:

(1) namiesto tuzemska územie tretej krajiny a

(2) namiesto územia tretej krajiny tuzemsko. To neplatí pre plnenia v zmysle odseku 14 bodu 14, ak je príjemca plnenia nie je podnikateľom v zmysle odseku 5 bodu 3, ktorý nemá trvalé bydlisko, sídlo ani sa obvykle nezdržiava na území [Únie].“

Nariadenie o prenesení miesta plnenia

12 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (nariadenie spolkového ministra financií o prenesení miesta iných plnení týkajúcich sa telekomunikačných, rozhlasových a televíznych služieb) (BGBl. II, 383/2003) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „nariadenie o prenesení miesta plnenia“) stanovuje:

„Na základe § 3a ods. 10 bodov 13 a 14 a § 3a ods. 13 UStG 1994 v znení [Bundesgesetz (spolkový zákon) (BGBl. I, 71/2003)] sa nariaďuje:

1. Ak sa miesto plnenia uvedené v § 3a ods. 14 bodoch 12 a 13 [UStG 1994], v znení [Bundesgesetz (spolkový zákon) (BGBl. I, 52/2009] nachádza mimo územia [Únie] podľa § 3a UStG 1994, plnenie sa uskutočňuje v tuzemsku, ak sa tam používa alebo využíva.

2. Za telekomunikačné služby sa považujú služby súvisiace s prenosom, vysielaním alebo prijímaním signálov, písaného textu, obrazov a zvukov alebo informácií akejkoľvek povahy telegraficky, rádiom, opticky alebo pomocou iných elektromagnetických systémov vrátane s tým súvisiaceho prevodu a postúpenia práva na používanie kapacity na takýto prenos, vysielanie alebo prijímanie.“

Nariadenie o vrátení

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (nariadenie spolkového ministra financií o vrátení odpočítateľnej DPH zahraničným podnikom) (BGBl. 279/1995), v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (ďalej len „nariadenie o vrátení“), stanovuje zjednodušené konanie o vrátení v súlade s § I, v ktorom sa uvádza:

„§ 1 1. Odchylne od § 20 a § 21 ods. 1 až 5 UStG 1994 sa odpočítateľná daň na vstupe, na ktorú majú nárok podniky, ktoré nie sú usadené v tuzemsku, to znamená, tie ktoré nemajú sídlo ani miesto podnikania v tuzemsku, vykoná v súlade s § 2, 3 a 3a, ak v období, za ktoré dochádza k vráteniu dane, podnik:

(1) nevykonával transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 a 2 UStG 1994 a § 1 [prílohy (týkajúcej sa vnútorného trhu) UStG 1994], alebo

(2) vykonával len nezdaniteľné transakcie v zmysle § 6 ods. 1 bodu 3 UStG 1994, alebo

(3) vykonával len transakcie, z ktorých daňový dlh prešiel na príjemcu plnenia (§ 19 ods. 1 druhý pododsek UStG 1994), alebo

(4) vykonával len transakcie v zmysle § 3a ods. 13 písm. b) UStG 1994 a použil ustanovenie § 25a UStG 1994 alebo v inom členskom štáte ustanovenia uvedené v článkoch 357 až 369 smernice [o DPH].

2. Odsek 1 sa neuplatní na dane zaplatené na vstupe dosiahnuté v tuzemsku na základe iných transakcií, než tých, ktoré sú uvedené v odseku 1.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 SK Telecom je spoločnosťou usadenou v Južnej Kórei, ktorá v roku 2011 poskytovala mobilné telekomunikačné služby svojim zákazníkom, ktorí boli tiež usadení alebo ktorí mali trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavali v Južnej Kórei, vo forme roamingových služieb umožňujúcich používanie rakúskej mobilnej komunikačnej siete.

15 Na tento účel rakúsky prevádzkovateľ mobilnej komunikačnej siete poskytol spoločnosti SK Telecom svoju sieť za poplatok za použitie, zvýšený o rakúsku DPH vo výške 20 %. SK Telecom zas vyúčtovala svojim zákazníkom počas ich dočasných pobytov na rakúskom území za používanie rakúskej siete roamingové poplatky.

16 SK Telecom podala daňovému úradu žiadosť o vrátenie DPH, ktorú jej vyúčtoval rakúsky prevádzkovateľ mobilnej komunikačnej siete za rok 2011, v súlade so zjednodušeným postupom vrátenia dane stanoveným v § I nariadenia o vrátení.

17 Daňový úrad zamietol túto žiadosť z dôvodu, že náklady na roaming účtované zákazníkom spoločnosti SK Telecom boli zdaniteľné v Rakúsku podľa nariadenia o prenesení miesta plnenia, ktoré sa zakladá na článku 59a smernice o DPH, keďže poskytované telekomunikačné služby nepodliehali v tretích krajinách dani porovnateľnej s daňou z obratu stanovenou vnútroštátnym právom. Podľa daňového úradu teda vzhľadom na to, že SK Telecom uskutočnila zdaniteľné plnenia v Rakúsku, DPH, ktorú zaplatila, jej nemohla byť v rámci uvedeného konania vrátená.

18 Keďže sťažnosť, ktorú SK Telecom podala proti rozhodnutiu daňového úradu, bola týmto úradom zamietnutá, uvedená spoločnosť podala žalobu na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorý vyhovel jej žiadosti o vrátenie DPH z dôvodu, že nariadenie o prenesení miesta plnenia malo príliš široký rozsah. Podľa tohto súdu totiž z článkov 59a a 59b smernice o DPH vyplýva, že členské štáty môžu konštatovať, že miesto poskytovania plnenia telekomunikačných služieb sa nachádza na ich území, len pokiaľ ide o tie z týchto služieb, ktoré sa poskytujú nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v Únii. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) preto dospel k záveru o nezlučiteľnosti nariadenia o prenesení miesta plnenia s právom Únie bez toho, aby sa tento záver zakladal na tvrdení spoločnosti SK Telecom, podľa ktorej príjmy pochádzajúce z roamingových služieb poskytovaných jej zákazníkom podliehali dani porovnateľnej s DPH v tretej krajine, ktorej sadzba bola stanovená na 10 %.

19 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) teda konštatoval, že v období, na ktoré sa vzťahuje žiadosť o vrátenie DPH, tá skutočnosť, že SK Telecom umožnila svojim zákazníkom usadeným v tretej krajine, aby s použitím rakúskej mobilnej komunikačnej siete telefonovali v Rakúsku, nepredstavovala zdaniteľné plnenie v tuzemsku, keďže miesto poskytovania dotknutých služieb sa nachádzalo v predmetnej tretej krajine. Podľa tohto súdu SK Telecom teda mala právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe rakúskemu prevádzkovateľovi mobilnej komunikačnej siete v rámci zjednodušeného postupu vrátenia dane upraveného v § I nariadenia o vrátení.

20 Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), na ktorý bol podaný riadny opravný prostriedok „Revision“, rozsudkom z 13. septembra 2018 zrušil rozhodnutie Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd).

21 Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) v podstate uviedol, že cieľom článkov 59a a 59b smernice o DPH bolo zamedziť dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo narušeniu hospodárskej súťaže. Konkrétne prvé z týchto ustanovení stanovuje všeobecnú a fakultatívnu možnosť pre členské štáty preniesť miesto poskytovania určitých služieb na účely ich zdanenia DPH. Podľa druhého z týchto ustanovení sú členské štáty povinné preniesť miesto poskytovania služieb, ak podnik usadený v tretej krajine poskytuje telekomunikačné služby nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v členskom štáte.

22 Rakúsky zákonodarca teda prijatím nariadenia o prenesení miesta plnenia využil právo voľby priznané článkom 59a tejto smernice v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje jej článok 59b. Ak teda osoba, ktorá nie je podnikateľom a ktorá je usadená, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo Únie, využíva na rakúskom území telekomunikačné služby poskytované spoločnosťou usadenou v tretej krajine, miesto poskytovania týchto služieb sa prenesie do Rakúska podľa nariadenia o prenesení miesta plnenia.

23 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd), ktorému Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) vrátil vec na ďalšie konanie, má stále pochybnosti, či je s právom Únie zlučiteľné vnútroštátne ustanovenie, ktoré stanovuje, že roamingové služby, o aké ide vo veci samej, sa „skutočne používajú a využívajú“ na území členského štátu v zmysle článku 59a smernice o DPH, v dôsledku čoho možno považovať miesto poskytovania týchto služieb za nachádzajúce sa na území tohto členského štátu, hoci tieto služby sú poskytované zákazníkom, ktorí nie sú zdaniteľnými osobami a ktorí sa len dočasne zdržiavajú na území uvedeného členského štátu.

24 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že ak sa má článok 59a prvý odsek písm. b) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že roamingové služby, o aké ide vo veci samej, sa „skutočne používajú a využívajú“ na území členského štátu v zmysle tohto ustanovenia, je potrebné objasniť cieľ spočívajúci v zamedzení prípadom nezdanenia, ktorý sleduje možnosť preniesť miesto poskytnutia služieb uvedenú v danom ustanovení.

25 Konkrétne treba spresniť, či sa má pojem „nezdanenie“ v zmysle uvedeného ustanovenia vykladať v tom zmysle, že existencia v tretej krajine dane porovnateľnej s DPH stanovenou právom Únie je rozhodujúca pri posúdení, či členský štát môže považovať miesto poskytovania dotknutých služieb za miesto, ktoré sa nachádza na jeho území.

26 Za týchto podmienok Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 59a [prvý odsek] písm. b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že využívanie roamingu v členskom štáte formou prístupu ‚nezdaniteľného konečného spotrebiteľa‘, ktorý sa dočasne zdržiava v tuzemsku, do tuzemskej mobilnej telefónnej siete na účely vytvorenia prichádzajúceho a odchádzajúceho spojenia predstavuje ‚používanie a využívanie‘ v tuzemsku, ktoré dovoľuje preniesť miesto plnenia z tretej krajiny do tohto členského štátu, hoci prevádzkovateľ mobilnej telefónnej siete, ktorý je poskytovateľom služieb, ani konečný spotrebiteľ nie sú usadení na území [Únie] a konečný spotrebiteľ tiež nemá trvalé bydlisko ani sa obvykle nezdržiava na území [Únie]?

2. Má sa článok 59a [prvý odsek] písm. b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že miesto poskytovania telekomunikačných služieb opísaných v prvej otázke, ktoré sa podľa článku 59 [tejto smernice] nachádza mimo územia [Únie], možno preniesť na územie členského štátu, hoci prevádzkovateľ mobilnej telefónnej siete, ktorý je poskytovateľom služieb, ani konečný spotrebiteľ

nie sú usadení na území [Únie] a konečný spotrebiteľ tiež nemá trvalé bydlisko ani sa obvykle nezdržiava na území [Únie], len preto, že telekomunikačné služby v tretej krajine nepodliehajú žiadnej dani porovnateľnej s [DPH], stanovenou právom Únie?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 59a prvý odsek písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že roamingové služby, ktoré poskytuje prevádzkovateľ mobilnej telekomunikačnej siete usadený v tretej krajine svojim zákazníkom, ktorí sú tiež usadení, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v tejto tretej krajine, a ktoré umožňujú týmto zákazníkom využívať vnútroštátnu mobilnú komunikačnú sieť členského štátu, v ktorom sa dočasne zdržiavajú, sa majú považovať za služby, ktoré sa „skutočne používajú a využívajú“ na území daného členského štátu v zmysle tohto ustanovenia, takže uvedený členský štát má možnosť považovať za miesto poskytovania roamingových služieb miesto, ktoré sa nachádza na jeho území, pokiaľ uvedené služby nie sú predmetom porovnateľného daňového zaobchádzania na účely zdanenia DPH v uvedenej tretej krajine.

28 Treba pripomenúť, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa miesta poskytovania služieb, si teda vyžaduje, že zdanenie sa má podľa možnosti vykonať v mieste spotreby služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29 citovanú judikatúru).

29 V tejto súvislosti podľa článku 59 prvého odseku písm. i) tejto smernice miestom poskytovania roamingových služieb, o aké ide vo veci samej, v súvislosti s ktorými je nesporné, že ide o telekomunikačné služby v zmysle článku 24 ods. 2 tej istej smernice, pokiaľ sú tieto služby poskytované nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú mimo územia Únie, je miesto, kde sú tieto osoby usadené alebo majú trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiavajú.

30 Vo forme výnimky sa však podľa článku 59a prvého odseku písm. b) smernice o DPH umožňuje členským štátom, vzhľadom na služby, ktorých miesto poskytovania upravuje okrem iného aj jej článok 59, považovať toto miesto, ktoré sa v zásade nachádza mimo územia Únie, za miesto nachádzajúce sa na ich území, ak sa príslušné služby skutočne používajú a využívajú na ich území.

31 V tejto súvislosti treba konštatovať, že článok 59b tejto smernice ukladá členským štátom povinnosť uplatňovať článok 59a prvý odsek písm. b) tejto smernice na telekomunikačné služby, ktoré poskytuje zdaniteľná osoba, ako je prevádzkovateľ mobilnej telekomunikačnej siete dotknutý vo veci samej, ktorá má zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ sa služby poskytujú, mimo územia Únie, a to nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v členskom štáte.

32 Povinnosť stanovená v článku 59b uvedenej smernice však nemôže mať za následok, že za iných okolností, než sú okolnosti uvedené v tomto ustanovení, by sa v súvislosti s telekomunikačnými službami obmedzovala autonómia členských štátov využiť všeobecnú možnosť vyplývajúcu z článku 59a prvého odseku písm. b) tej istej smernice.

33 V tejto súvislosti treba uviesť, že tento článok 59a prvý odsek písm. b) nestanovuje podmienku týkajúcu sa dĺžky pobytu na území členských štátov osôb, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v tretej krajine, najmä vzhľadom na skutočnosť, že tento pobyt je na ich území len dočasný.

34 Preto na účely výkonu možnosti, ktorú toto ustanovenie stanovuje, treba posúdiť, či roamingové služby, o aké ide vo veci samej, sa skutočne používajú a využívajú na území členského štátu, ktorý na toto územie zamýšľa preniesť miesto poskytovania týchto služieb.

35 Roamingová služba v podstate spočíva v plnení, ktoré zabezpečí poskytovateľ mobilných komunikačných služieb svojim účastníkom, pričom im umožní používať ich mobilné zariadenie v inej mobilnej komunikačnej sieti, než je sieť tohto poskytovateľa, na základe dohôd uzavretých medzi prevádzkovateľmi týchto sietí. V prejednávanej veci roamingové služby, o ktoré ide vo veci samej, majú za cieľ umožniť zákazníkom spoločnosti SK Telecom, keď sa nachádzajú mimo signálu mobilnej komunikačnej siete prevádzkovanej touto spoločnosťou, využívať mobilné telekomunikačné služby prostredníctvom mobilnej komunikačnej siete rakúskeho prevádzkovateľa.

36 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že na jednej strane z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112 vyplýva, že každá transakcia sa má obvykle považovať za odlišnú a nezávislú, a na druhej strane, že transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť neprirodzene členená, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 36 a citovaná judikatúra).

37 Treba však konštatovať, ako uviedol generálny advokát v bode 44 svojich návrhov, že roamingové služby, o aké ide vo veci samej, poskytované osobám, ktoré sa dočasne zdržiavajú na území členského štátu, sú odlišné a nezávislé od ostatných mobilných komunikačných služieb, ktoré sú poskytované týmto osobám.

38 Okrem toho, ako vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, ako aj z písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru, tieto roamingové služby sú spoločnosťou SK Telecom evidované samostatne, a sú predmetom osobitných poplatkov, a to poplatkov za roaming vyúčtovaným zákazníkom, ktorým boli tieto služby poskytnuté.

39 Zo samotnej povahy roamingových služieb teda vyplýva, že sa skutočne používajú a využívajú nevyhnutne na území dotknutého členského štátu počas dočasného pobytu zákazníkov spoločnosti SK Telecom na tomto území.

40 Hoci za takých okolností, o aké ide vo veci samej, je splnená podmienka týkajúca sa skutočného používania a využívania dotknutých služieb na území členského štátu, tento členský štát môže využiť možnosť ponúknutú článkom 59a prvým odsekom písm. b) smernice o DPH, t. j. považovať miesto poskytovania služieb, ktoré sa nachádza mimo územia Únie, za miesto, ktoré sa nachádza na jeho území, len v rozsahu, v akom toto využitie má za cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo narušeniu hospodárskej súťaže.

41 V tejto súvislosti treba v prvom rade spresniť, že ako zdôraznil vnútroštátny súd, z odôvodnenia 22 tejto smernice nepochybne vyplýva, že zdanenie všetkých telekomunikačných služieb, ku ktorých spotrebe dochádza v Únii, zodpovedá vôli normotvorcu Únie zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže.

42 Za týchto okolností treba pripomenúť, že cieľom ustanovení smernice o DPH určujúcich miesto poskytnutia služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41, a z 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 28, ako aj citovanú judikatúru).

43 Vzhľadom na znenie článku 59a prvého odseku písm. b) tejto smernice a jeho umiestnenie v pododdiele 10 uvedenej smernice s názvom „Zamedzenie dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu“ v oddiele 3 kapitole 3 hlave V uvedenej smernice sa treba domnievať, že možnosť priznaná týmto ustanovením nie je len súčasťou rámca na zabráneniu narušeniu hospodárskej súťaže, ale má tiež zabrániť prípadom dvojitého zdanenia a nezdanenia.

44 Z toho vyplýva, že členské štáty môžu využiť možnosť, ktorú ponúka článok 59a prvý odsek písm. b) tejto smernice, pokiaľ jediným účelom tohto použitia bolo zamedziť situácii nezdanenia v rámci Únie, čo podľa informácií, ktoré má k dispozícii Súdny dvor, platilo v prípade roamingových služieb, o ktoré ide vo veci samej.

45 V druhom rade, ako uviedol generálny advokát v bode 88 svojich návrhov, treba spresniť, že na účely uplatnenia tohto ustanovenia sa možné prípady dvojitého zdanenia, nezdanenia alebo narušenia hospodárskej súťaže majú posudzovať podľa daňového zaobchádzania s dotknutými službami v členských štátoch bez toho, aby bolo potrebné zohľadniť daňový režim, ktorému tieto služby podliehajú v dotknutej tretej krajine.

46 Samozrejme bolo by to inak v prípade medzinárodnej dohody uzavretej v danej oblasti s touto treťou krajinou. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a pripomienky predložené Súdnemu dvoru však takúto dohodu nespomínajú.

47 Riešenie odporujúce riešeniu uvedenému v bodoch 44 a 45 tohto rozsudku by malo za následok, že uplatňovanie pravidiel Únie v oblasti DPH by záviselo od vnútroštátneho daňového práva tretích krajín. Vzhľadom na neexistenciu informácií v tomto zmysle nemožno predpokladať, že by toto bolo zámerom normotvorcu Únie.

48 Výklad, podľa ktorého členské štáty môžu využiť možnosť stanovenú v článku 59a prvom odseku písm. b) smernice o DPH bez toho, aby v zásade museli prihliadnuť na daňové zaobchádzanie, ktorému služby podliehajú na základe vnútroštátneho daňového práva dotknutej tretej krajiny, podporuje navyše aj prístup prijatým výborom pre DPH, ktorý je poradným výborom zriadeným podľa článku 398 tejto smernice a ktorého usmernenia, hoci nemajú záväznú povahu, predstavujú pomôcku pri výklade smernice o DPH (pozri v tomto zmysle uznesenie z 8. októbra 2020,Weindel Logistik Service, C-621/19, neuverejnené, EU:C:2020:814, bod 48).

49 Z usmernení tohto výboru [89. zasadnutia z 30. septembra 2009, Document B – taxud.d.1(2010)176579 – 645] totiž vyplýva, že tento výbor jednomyseľne súhlasil s tým, že využitie možnosti stanovenej v článku 59a prvom odseku písm. b) tejto smernice členskými štátmi na účely zdanenia služieb, ktoré sa skutočne používajú a využívajú na ich území, nezávisí od daňového zaobchádzania, ktorému tieto služby podliehajú mimo Únie. Predovšetkým skutočnosť, že služba môže podliehať dani v tretej krajine podľa vnútroštátnych predpisov tejto krajiny, nebráni členskému štátu, aby ju zdanil, ak sa skutočne používa a využíva na jeho území.

50 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 59a prvý odsek písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že roamingové služby, ktoré poskytuje prevádzkovateľ mobilnej telekomunikačnej siete usadený v tretej krajine svojim zákazníkom, ktorí sú tiež usadení, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v tejto tretej krajine, a ktoré umožňujú týmto zákazníkom využívať vnútroštátnu mobilnú komunikačnú sieť členského štátu, v ktorom sa dočasne zdržiavajú, sa majú považovať za služby, ktoré sa „skutočne používajú a využívajú“ na území daného členského štátu v zmysle tohto ustanovenia, takže uvedený členský štát má možnosť považovať za miesto poskytovania týchto roamingových služieb miesto, ktoré sa nachádza na jeho území, pokiaľ bez ohľadu na to, akému daňovému zaobchádzaniu tieto služby podliehajú na základe vnútroštátneho daňového práva tretej krajiny, účelom výkonu tejto možnosti je zamedziť nezdaneniu týchto služieb v rámci Únie.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 59a prvý odsek písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej s účinnosťou od 1. januára 2010 smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že roamingové služby, ktoré poskytuje prevádzkovateľ mobilnej telekomunikačnej siete usadený v tretej krajine svojim zákazníkom, ktorí sú tiež usadení, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v tejto tretej krajine, a ktoré umožňujú týmto zákazníkom využívať vnútroštátnu mobilnú komunikačnú sieť členského štátu, v ktorom sa dočasne zdržiavajú, sa majú považovať za služby, ktoré sa „skutočne používajú a využívajú“ na území daného členského štátu v zmysle tohto ustanovenia, takže uvedený členský štát má možnosť považovať za miesto poskytovania týchto roamingových služieb miesto, ktoré sa nachádza na jeho území, pokiaľ bez ohľadu na to, akému daňovému zaobchádzaniu tieto služby podliehajú na základe vnútroštátneho daňového práva tretej krajiny, účelom výkonu tejto možnosti je zamedziť nezdaneniu týchto služieb v rámci Únie.

Podpisy