Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

15 април 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Определяне на мястото на доставка на далекосъобщителни услуги — Роуминг за граждани на трети държави в мобилни съобщителни мрежи в Европейския съюз — Член 59а, първа алинея, буква б) — Възможност за държавите членки да прехвърлят мястото на доставка на далекосъобщителни услуги на своята територия“

По дело C-593/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 29 юли 2019 г., постъпил в Съда на 5 август 2019 г., в рамките на производство по дело

SK Telecom Co. Ltd

срещу

Finanzamt Graz-Stadt,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan (докладчик), председател на състава, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за SK Telecom Co. Ltd, от J. Fischer, правен съветник,

– за австрийското правителство, от F. Koppensteiner, в качеството на представител,

– за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Mantl, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 октомври 2020 г.,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 59а, първа алинея, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SK Telecom Co. Ltd и Finanzamt Graz-Stadt (Данъчна служба на град Грац, Австрия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) относно възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен по получени доставки от SK Telecom и свързан с предоставени далекосъобщителни услуги за данъчната 2011 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображение 22 от Директивата за ДДС гласи:

„Всички далекосъобщителни услуги, консумирани в рамките на [Европейския съюз], трябва да се облагат, за да се предотврати нарушаването на конкуренцията в тази област. За тази цел далекосъобщителните услуги доставяни на данъчнозадължени лица, установени в [Съюза] или на клиенти, установени в трети държави, следва по принцип да бъдат облагани на мястото, където е установен клиентът на услугите. За да се осигури еднакво облагане на далекосъобщителните услуги, които се доставят от данъчнозадължени лица, установени на трети територии или в трети държави за данъчно незадължени лица, установени в [Съюза] и които се използват и [експлоатират] ефективно в [Съюза], държавите членки трябва при все това да предвидят мястото на доставка да бъде в рамките на [Съюза]“.

4 Дял I, член 1, параграф 2 от тази директива определя нейния предмет и обхват и предвижда:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността.

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно“.

5 Дял IV („Облагаеми сделки“), глава 3 („Доставка на услуги“) от посочената директива предвижда в член 24, параграф 2:

„Далекосъобщителни услуги“ са услугите, отнасящи се до преноса, излъчването или приемането на сигнали, думи, образи и звуци или информация от всякакво естество по кабелни, радио, оптични или други електромагнитни системи, включително свързаното с тях прехвърляне или отстъпване на правото да се използва капацитетът за такова пренасяне, излъчване, предаване или приемане, с включването на предоставянето на достъп до глобални информационни мрежи“.

6 Дял V („Място на облагаемите сделки“) от тази директива съдържа глава 3, свързана с мястото на доставката на услуги, в която е раздел 3 („Специални разпоредби“). Този раздел включва подраздел 9 („Доставка на услуги на данъчно незадължени лица извън [Съюза]“, член 59 от който предвижда:

„Мястото на доставка на следните услуги на данъчно незадължено лице, което е установено или има постоянен адрес или обичайно местоживеене извън [Съюза], е мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно местоживеене:

[…]

и) далекосъобщителни услуги;

[…]“.

7 В същия раздел 3, в подраздел 10 („Предотвратяване на двойно данъчно облагане или необлагане“) са членове 59а и 59б от Директивата за ДДС.

8 Член 59а от тази директива гласи следното:

„За да се предотврати двойното данъчно облагане, необлагането или нарушаването на конкуренцията, държавите членки могат, по отношение на услугите, чието място на доставка е уредено в членове 44, 45, 56 и 59:

а) да разглеждат мястото на доставка на отделна или всички такива услуги, ако е разположено на тяхна територия, като разположено извън [Съюза], ако фактическото ползване и [експлоатация] на услугите се извършва извън [Съюза];

б) да разглеждат мястото на доставка на отделна или всички такива услуги, ако е разположено извън [Съюза], като разположено на тяхна територия, ако фактическото ползване и [експлоатация] на услугите се извършва на тяхна територия.

[…]“.

9 Член 59б от Директивата гласи:

„Държавите членки прилагат член 59а, [първа алинея], буква б) към посочените в член 59, първ[а алинея], буква й) услуги по разпространение на радио и телевизия, предоставени на данъчно незадължени лица, които са установени в държава членка или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в държава членка, от данъчнозадължено лице, което е установило стопанската си дейност извън [Съюза] или има там постоянен обект, от който се предоставят услугите, или което, при отсъствие на такова място на стопанска дейност или постоянен обект, има постоянен адрес или обичайно местоживеене извън [Съюза]“.

10 Дял XIV от Директивата за ДДС („Други“) включва глава 2, единствен член 398 от който се отнася до консултативен комитет, наречен „Комитета по ДДС“.

Австрийското право

UStG

11 Член 3 bis от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 23 август 1994 г. (BGBl., 663/1994, наричан по-нататък „UStG 1994“) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG 2010“), гласи следното:

„Други услуги

Член 3 bis. (1) Други услуги са услугите, които не се състоят в доставка. Друга услуга може да бъде също бездействието или толерирането на определено действие или положение.

[…]

Място на доставка на другите услуги

[…]

(5) За целите на прилагането на параграфи 6—16, както и на член 3bis [от приложението (относно вътрешния пазар) към UStG 2010]:

1. за предприемач се счита предприемачът по смисъла на член 2, като се има предвид, че предприемач, който реализира и необлагаеми сделки, се счита за такъв, що се отнася до всички предоставени му други услуги;

2. за предприемач се счита юридическото лице, което не извършва предприемаческа дейност и има идентификационен номер по ДДС;

3. не се считат за предприемачи лицата или сдруженията на лица, които не попадат в приложното поле на точки 1 и 2.

(6) Без да се засягат разпоредбите на параграфи 8—16 и на член 3bis [от приложението (относно вътрешния пазар) към UStG 2010], всяка друга услуга, предоставена на предприемач по смисъла на параграф 5, точки 1 и 2, се счита за извършена на мястото, където получателят стопанисва предприятието си. Ако другата услуга е предоставена в постоянния обект на търговец, определящо е мястото на този постоянен обект.

(7) Без да се засягат разпоредбите на параграфи 8—16 и на член 3bis [от приложението относно вътрешния пазар към UStG2010], другите услуги, които не са предоставени на предприемач по смисъла на параграф 5, точка 3, се считат за извършени на мястото, където предприемачът стопанисва предприятието си. Когато такава друга услуга е извършена от постоянен обект, същият се счита за място на доставката.

[…]

(13) Другите услуги по смисъла на параграф 14 се считат за извършени:

а) ако получателят не е предприемач по смисъла на параграф 5, точка 3 и неговият постоянен адрес, седалище или обичайно местоживеене не е на територията на [Съюза], услугата се счита за извършена на постоянния адрес, седалището или в обичайното местоживеене на получателя на територията на третата държава;

[…]

(14) За „други услуги“ по смисъла на параграф 13 се считат следните услуги:

[…]

12. далекосъобщителните услуги;

[…]

(16) За да се предотврати двойното данъчно облагане, необлагането или нарушаването на конкуренцията, [Bundesminister für Finanzen (федералният министър на финансите)] може да предвиди в наредба, че другите услуги, чието място на доставка се определя в съответствие с параграфи 6, 7, 12 или параграф 13, буква а), ще се считат за извършени в мястото на ползване или експлоатация на тези други услуги. Следователно може да се приеме, че мястото на доставка на такава друга услуга е:

1. на територията на третата държава, вместо на национална територия, и

2. на национална територия, вместо на територията на третата държава. Настоящата разпоредба не се прилага към услугите по смисъла на параграф 14, точка 14, когато получателят не е предприемач по смисъла на параграф 5, точка 3, и няма постоянен адрес, седалище или обичайно местоживеене на територията на [Съюза]“.

Наредба относно преместването

12 Съгласно Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Наредба на федералния министър на финансите относно преместването на мястото на доставка на други услуги, свързани с далекосъобщенията и разпространението на радио и телевизия) (BGBl. II, 383/2003) в редакцията ѝ, приложима към спора в главното производство (наричана по-нататък „Наредбата относно преместването“):

„На основание член 3 bis, параграф 10, точки 13 и 14 и член 3 bis, параграф 13 от UStG 1994, в редакцията му съгласно [Bundesgesetz (федерален закон) (BGBl. I, 71/2003, нареждам следното:

1. Когато съгласно член 3 bis от UStG 1994 мястото на доставка на услуга, посочена в член 3 bis, параграф 14, точки 12 и 13 от [UStG 1994] в редакцията съгласно [Bundesgesetz (федерален закон) (BGBl. I, 52/2009)], не е на територията на [Съюза], доставката се счита за извършена на територията на страната, ако услугата се ползва или експлоатира на тази територия.

2. За далекосъобщителни услуги се считат услугите, които имат за предмет пренасянето, излъчването и приемането на сигнали, писмен текст, изображения, звук или информация от всякакъв вид чрез проводник, радио, оптични или други електромагнитни средства, включително свързаните с тях прехвърляне или отстъпване на право на използване на средствата за такова пренасяне, излъчване или приемане“.

Наредба относно възстановяването

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Наредба на федералния министър на финансите относно възстановяване на подлежащия на приспадане ДДС от чуждестранни предприятия) (BGBl. 279/1995), в редакцията ѝ, приложима към спора в главното производство (наричана по-нататък „Наредбата относно възстановяването“), предвижда опростена процедура за възстановяване, в съответствие с член I, който гласи:

„Член 1 (1) Възстановяването на платения по получени доставки и подлежащ на приспадане данък, което могат да искат предприятията, които не са установени в страната, т.е. нямат седалище или обект на територията на страната, в отклонение от член 20 и член 21, параграфи 1—5 от UStG 1994 се извършва в съответствие с членове 2, 3 и 3 bis, когато в периода, за който се отнася възстановяването, предприятието:

1. не е извършило сделки по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1 и 2 от UStG 1994 и на член 1 от [приложението (относно вътрешния пазар) към UStG 1994] или

2. извършило е само необлагаеми сделки по смисъла на член 6, параграф 1, точка 3 от UStG 1994, или

3. извършило е само сделки, по отношение на които данъчното задължение преминава към получателя на доставката (член 19, параграф 1, втора алинея от UStG 1994), или

4. извършило е само сделки по смисъла на член 3 bis, параграф 13, буква b) от UStG 1994 и е приложило разпоредбата, предвидена в член 25 bis от UStG 1994, или в друга държава членка —разпоредбите, предвидени в членове 357—369 от Директивата [за ДДС].

(2) Параграф 1 не се прилага за платения по получени доставки данък, дължим на територията на страната за сделки, различни от посочените в параграф 1“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 SK Telecom е установено в Южна Корея дружество, което през 2011 г. предоставя на своите клиенти, които също са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в Южна Корея, мобилни телефонни услуги под формата на роуминг услуги, така че да могат да използват австрийската мобилна съобщителна мрежа.

15 За тази цел операторът на австрийската мобилна съобщителна мрежа я предоставил на разположение на SK Telecom срещу заплащане на потребителска такса, върху която начислил австрийския ДДС в размер на 20 %. От своя страна SK Telecom начислило на клиентите си разходите за роуминг за това, че са използвали австрийската мобилна съобщителна мрежа, докато временно пребивавали на австрийска територия.

16 SK Telecom подава до данъчната служба заявление за възстановяване на ДДС, който му начислил операторът на австрийската мобилна съобщителна мрежа за 2011 г., в съответствие с опростената процедура за възстановяване, предвидена в член I от Наредбата относно възстановяването.

17 Данъчната служба отхвърля заявлението с мотива, че разходите за роуминг, начислени на клиентите на SK Telecom, подлежат на облагане в Австрия по силата на Наредбата относно преместването, която се основава на член 59а от Директивата за ДДС, тъй като предоставяните далекосъобщителни услуги не подлежат на облагане в третата държава с данък, подобен на

предвидения в националното право данък върху оборота. Така според данъчната служба, доколкото SK Telecom е осъществило облагаеми сделки в Австрия, платеният от него ДДС не можел да му бъде възстановен по реда на посочената процедура.

18 След като данъчната служба отхвърля жалбата на SK Telecom срещу нейното решение, това дружество сезира Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който уважава искането му за възстановяване на ДДС с мотива, че Наредбата относно преместването има твърде широк обхват. Всъщност според този съд от членове 59а и 59б от Директивата за ДДС следва, че държавите членки могат да разглеждат мястото на доставка на далекосъобщителни услуги като разположено на тяхната територия само що се отнася до услугите, доставени на данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в рамките на Съюза. При това положение Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) стига до извода за несъвместимост на Наредбата относно преместването с правото на Съюза, като обаче не го обосновава с довода на SK Telecom, че приходите от роуминг услугите, предоставени на неговите клиенти, са облагаеми в третата държава с данък със ставка 10 %, подобен на ДДС.

19 Така Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) приема, че в периода, за който се отнася заявлението за възстановяване на ДДС, обстоятелството, че SK Telecom е позволило на своите установени в трета държава клиенти да осъществяват телефонни разговори в Австрия през австрийската мобилна съобщителна мрежа, не представлява сделка, която е облагаема на територията на тази страна, тъй като мястото на доставка на съответните услуги е във въпросната трета държава. Ето защо според този съд SK Telecom е имало право да му бъде възстановен ДДС, платен на оператора на австрийската мобилна съобщителна мрежа за получените доставки, по реда на опростената процедура за възстановяване, предвидена в член I от Наредбата относно възстановяването.

20 По ревизионната жалба на данъчната служба е образувано редовно производство, в което с решение от 13 септември 2018 г. Verwaltungsgerichtshof (Административен съд, Австрия) отменя решението на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд).

21 По същество Verwaltungsgerichtshof (Административен съд) отбелязва, че целта на членове 59а и 59б от Директивата за ДДС е да се предотврати двойното данъчно облагане, необлагането или нарушаването на конкуренцията. По-конкретно, според този съд първата разпоредба предвижда обща и факултативна възможност държавите членки да прехвърлят мястото на доставка на определени услуги с цел облагането им с ДДС. Съгласно втората разпоредба държавите членки са длъжни да прехвърлят мястото на доставка, когато установено в трета държава предприятие предоставя далекосъобщителни услуги на данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в държава членка.

22 Следователно с приемането на Наредбата относно преместването австрийският законодател използвал правото на избор, дадено му с член 59а от тази директива, в случаи, които не са посочени в член 59б. При това положение, когато лице, което не е предприемач и е установено или има постоянен адрес или обичайно местоживеене извън Съюза, ползва на австрийска територия далекосъобщителни услуги, предоставени от установено в трета държава дружество, мястото на доставка на тези услуги се прехвърля в Австрия съгласно Наредбата относно преместването.

23 Сезиран от Verwaltungsgerichtshof (Административен съд), Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) продължава да разглежда въпроса за съответствието с правото на Съюза на национална разпоредба, според която роуминг услуги като разглежданите в главното производство са обект на „фактическ[о ползване и експлоатация]“ на територията на държавата членка по смисъла на член 59а от Директивата за ДДС, поради което мястото на доставка на

тези услуги може да се разглежда като разположено на територията на тази държава членка, макар че са предоставени на данъчно незадължени клиенти, които пребивават само временно на територията на посочената държава членка.

24 Освен това запитващата юрисдикция счита, че ако член 59а, първа алинея, буква б) от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че роуминг услугите като разглежданите в главното производство всъщност са обект на „фактическ[о ползване и експлоатация]“ на територията на държавата членка по смисъла на тази разпоредба, би следвало да се изясни целта да се предотврати необлагането, която трябва да се постигне чрез предвидената в тази разпоредба възможност за прехвърляне на мястото на доставка на услуги.

25 По-конкретно, според тази юрисдикция следва да се уточни дали понятието „необлагане“ по смисъла на посочената разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че наличието в третата държава на данък, подобен на предвидения в правото на Съюза ДДС, е определящо, за да може държава членка да разглежда мястото на доставка на съответните услуги като разположено на нейната територия.

26 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 59а, [първа алинея,] буква б) от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че използването на роуминг в държава членка под формата на достъп до националната мобилна телефонна мрежа с цел осъществяване на входящи и изходящи връзки от „данъчно незадължен краен клиент“, който се намира временно на националната територия, представлява „ползване и експлоатация“ в тази държава членка, което оправдава прехвърляне на мястото на доставка от третата държава в тази държава членка, въпреки че нито операторът, доставящ мобилни телефонни услуги, нито крайният клиент са установени на територията на [Съюза] и крайният клиент няма постоянен адрес или обичайно местоживеене на територията на [Съюза]?

2) Следва ли член 59а, [първа алинея,] буква б) от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че мястото на доставка на далекосъобщителните услуги, описани във въпрос 1, които съгласно член 59 от [тази директива] се реализират извън [Съюза], може да бъде прехвърлено на територията на държава членка, въпреки че нито операторът, доставящ мобилни телефонни услуги, нито крайният клиент са установени на територията на [Съюза] и крайният клиент няма постоянен адрес или обичайно местоживеене на територията на [Съюза], само защото далекосъобщителните услуги в третата държава не подлежат на облагане с данък, съпоставим с [ДДС] съгласно правото на Европейския съюз?“.

По преюдициалните въпроси

27 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 59а, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че роуминг услугите, предоставяни от установен в трета държава мобилен телефонен оператор на неговите клиенти — които също са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в тази трета държава — така че тези клиенти да могат да използват националната мобилна съобщителна мрежа на държавата членка, в която временно пребивават, трябва да се считат за обект на „фактическ[о ползване и експлоатация]“ на територията на държавата членка по смисъла на тази разпоредба, поради което тя може да разглежда мястото на доставка на тези роуминг услуги като разположено на нейната територия, когато във въпросната трета държава посочените услуги не подлежат на данъчно третиране, подобно на облагането с ДДС.

28 Следва да се припомни, че логиката, която е в основата на разпоредбите на Директивата за ДДС относно мястото на доставка на услуги, изисква, доколкото е възможно, данъчното облагане да бъде извършено в мястото, където се ползват услугите (вж. в този смисъл решение от 13 март 2019 г., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, т. 29 и цитираната съдебна практика).

29 В това отношение съгласно член 59, първа алинея, подточка i) от тази директива мястото на доставка на роуминг услуги като разглежданите в главното производство, за които е установено, че са далекосъобщителни услуги по смисъла на член 24, параграф 2 от същата директива, при положение че се предоставят на данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене извън Съюза, е мястото, в което тези лица са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене.

30 В отклонение от това правило обаче член 59а, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС позволява на държавите членки, що се отнася до услугите, чието място на доставка е уредено по-специално в член 59, да разглеждат това място, което по принцип е извън Съюза, като разположено на тяхната територия, ако фактическото ползване и експлоатация на тези услуги се извършва на тяхна територия.

31 Поради това следва да се приеме, че член 59б от тази директива изисква от държавите членки да приложат член 59а, първа алинея, буква б) към далекосъобщителните услуги, предоставени на данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в държава членка, от данъчнозадължено лице, какъвто е разглежданият в главното производство мобилен телефонен оператор, който е установил стопанската си дейност извън Съюза.

32 При все това предвиденото в член 59б от посочената директива задължение не би могло да доведе, при обстоятелства, различни от посочените в тази разпоредба, до ограничаване на правото на държавите членки да изберат дали да използват общата възможност, която черпят от член 59а, първа алинея, буква б) от същата директива, по отношение на далекосъобщителните услуги.

33 В това отношение следва да се отбележи, че член 59а, първа алинея, буква б) не предвижда условие, свързано с продължителността на престоя на територията на държавите членки на лицата, които са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в трета държава, особено като се има предвид, че този престой е само временен.

34 При това положение, за да се упражни предвидената в тази разпоредба възможност, следва да се прецени дали роуминг услуги като разглежданите в главното производство са обект на фактическо ползване или експлоатация на територията на държавата членка, която възнамерява да прехвърли там мястото на тяхната доставка.

35 По същество роуминг услугата е онази услуга, която доставчикът на мобилни съобщителни услуги предлага на своите абонати, така че да могат да използват преносимото си устройство в мобилна съобщителна мрежа, различна от тази на посочения доставчик, въз основа на споразуменията, сключени между операторите на тези мрежи. В случая целта на разглежданите в главното производство роуминг услуги е клиентите на SK Telecom, макар да се намират извън обхвата на управляваната от това предприятие мобилна съобщителна мрежа, да могат да използват мобилни телефонни услуги чрез мобилната съобщителна мрежа на австрийски оператор.

36 В това отношение трябва да се припомни, че видно от постоянната съдебна практика, от една страна, от член 1, параграф 2, втора алинея от Директива ДДС произтича, че в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и самостоятелна, а от друга страна, сделката, която

от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва изкуствено да се разделя на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС (решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 36 и цитираната съдебна практика).

37 Следва обаче да се констатира, както отбелязва генералният адвокат в точка 44 от заключението си, че роуминг услуги като разглежданите в главното производство, предоставяни на лица, които пребивават временно на територията на държава членка, са отделни и самостоятелни от другите мобилни съобщителни услуги, които тези лица ползват.

38 Впрочем, както следва от дадената от запитващата юрисдикция информация и от представените на Съда писмени становища, SK Telecom посочва и таксува отделно тези роуминг услуги, а именно като разходи за роуминг, начислявани на клиентите, на които са предоставени услугите.

39 Ето защо от самото естество на роуминг услугите следва, че фактическото им ползване или експлоатация по необходимост се извършва на територията на съответната държава членка, докато клиентите на SK Telecom пребивават временно там.

40 Въпреки това, дори при обстоятелства като тези в главното производство да е изпълнено условието съответните услуги фактически да се ползват или експлоатират на територията на държава членка, тя може да прибегне до предоставената ѝ от член 59а, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС възможност — тоест да разглежда мястото на доставка на услуги, което е извън Съюза, като разположено на нейната територия — само доколкото това ще доведе до предотвратяване на двойно данъчно облагане, необлагане или нарушаване на конкуренцията.

41 В това отношение, на първо място, следва да се уточни, че действително, както подчертава запитващата юрисдикция, видно от съображение 22 от тази директива, данъчното облагане на всички далекосъобщителни услуги, използвани в рамките на Съюза, отговаря на волята на законодателя да се предотврати нарушаването на конкуренцията в тази област.

42 Следва обаче да се припомни, че целта на разпоредбите на Директивата за ДДС, определящи мястото на облагане на доставки на услуги, е да се избегнат, от една страна, спорове за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга страна — необлагането на приходи (вж. в този смисъл решения от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41 и от 13 март 2019 г., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, т. 28 и цитираната съдебна практика).

43 С оглед на текста на член 59а, първа алинея, буква б) от тази директива и на мястото му в подраздел 10 („Предотвратяване на двойно данъчно облагане или необлагане“), който се намира в раздел 3, глава 3, дял V от посочената директива, следва да се приеме, че дадената с тази разпоредба възможност не само е част от усилията да се предотвратят нарушения на конкуренцията, но и цели да се предотвратят случаите на двойно данъчно облагане и на необлагане.

44 Ето защо държавите членки могат да използват дадената в член 59а, първа алинея, буква б) от тази директива възможност, когато единственият ефект от това е да се коригира ситуация на данъчно необлагане в рамките на Съюза, какъвто според информацията, с която разполага Съдът, би бил случаят с разглежданите в главното производство роуминг услуги.

45 На второ място, както отбелязва генералният адвокат в точка 88 от заключението си, следва да се уточни, че за целите на прилагането на тази разпоредба евентуалните случаи на двойно данъчно облагане, необлагане или нарушаване на конкуренцията следва да се преценяват в зависимост от данъчното третиране на съответните услуги в държавите членки, без да е необходимо да се взема предвид данъчният режим, на който тези услуги са подложени в съответната трета държава.

46 Разбира се, положението би могло да е различно, ако в тази област е сключена международна спогодба с третата държава. В преюдициалното запитване и в представените пред Съда становища обаче такава спогодба не се споменава.

47 Разрешение в смисъл, обратен на изложеното в точки 44 и 45 от настоящото решение, би означавало правилата на Съюза в областта на ДДС да се прилагат в зависимост от вътрешното данъчно право на трети държави. При липсата на указание в този смисъл обаче не може да се презумира, че намерението на законодателя на Съюза е било такова.

48 Впрочем тълкуването, че държавите членки могат да използват дадената в член 59а, първа алинея, буква б) от Директива ДДС възможност, без по принцип да е необходимо да вземат предвид данъчното третиране на услугите във вътрешното данъчно право на съответната трета държава, се потвърждава от подхода, възприет от комитета по ДДС, който е консултативен комитет, създаден с член 398 от Директива ДДС, чиито насоки, макар да нямат задължителна сила, все пак подпомагат нейното тълкуване (вж. в този смисъл определение от 8 октомври 2020 г., Weindel Logistik Service, C-621/19, непубликувано, EU:C:2020:814, т. 48).

49 Всъщност, видно от Насоките на този комитет (89-то заседание от 30 септември 2009 г., Document B — taxud.d.1 (2010)176579—645) той е единодушно е приел, че използването от държавите членки на предвидената в член 59а, първа алинея, буква б) от тази директива възможност да обложат фактически използваните или експлоатирани на тяхната територия услуги, не зависи от данъчното им третиране, приложимо извън Съюза. По-конкретно фактът, че дадена услуга може да бъде обложена с данък в трета държава в приложение на нейните национални правила, няма да попречи на държава членка да я обложи с данък, ако тази услуга фактически се използва или експлоатира на нейната територия.

50 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 59а, първа алинея, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че роуминг услугите, предоставяни от установен в трета държава мобилен телефонен оператор на неговите клиенти — които също са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в тази трета държава — така че тези клиенти да могат да използват националната мобилна съобщителна мрежа на държавата членка, в която временно пребивават, трябва да се считат за обект на „фактическ[о ползване и експлоатация]“ на територията на тази държава членка по смисъла на същата разпоредба, поради което държавата членка може да разглежда мястото на доставка на тези роуминг услуги като разположено на нейната територия, когато, независимо от данъчното им третиране съгласно вътрешното данъчно право на третата държава, упражняването на тази възможност води до предотвратяване на случаите, в които посочените услуги остават необложени в рамките на Съюза.

По съдебните разноски

51 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 59а, първа алинея, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена, считано от 1 януари 2010 г., с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., трябва да се тълкува в смисъл, че роуминг услугите, предоставяни от установен в трета

държава мобилен телефонен оператор на неговите клиенти — които също са установени или имат постоянен адрес или обичайно местоживеене в тази трета държава — така че тези клиенти да могат да използват националната мобилна съобщителна мрежа на държавата членка, в която временно пребивават, трябва да се считат за обект на „фактическ[о ползване и експлоатация]“ на територията на тази държава членка по смисъла на същата разпоредба, поради което държавата членка може да разглежда мястото на доставка на тези роуминг услуги като разположено на нейната територия, когато, независимо от данъчното им третиране съгласно вътрешното данъчно право на третата държава, упражняването на тази възможност води до предотвратяване на случаите, в които посочените услуги остават необложени в рамките на Съюза.

Подписи