Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

15 aprilie 2021*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Stabilirea locului de prestare a serviciilor de telecomunicații – Roaming al resortisanților unor țări terțe în rețelele de comunicații mobile din cadrul Uniunii Europene – Articolul 59a primul paragraf litera (b) – Posibilitatea statelor membre de a transfera locul de prestare a serviciilor de telecomunicații pe teritoriul lor”

În cauza C-593/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin decizia din 29 iulie 2019, primită de Curte la 5 august 2019, în procedura

SK Telecom Co. Ltd

împotriva

Finanzamt Graz-Stadt,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SK Telecom Co. Ltd, de J. Fischer, conseiller fiscal;

– pentru guvernul austriac, de F. Koppensteiner, în calitate de agent;

– pentru guvernul spaniol, de L. Aguilera Ruiz, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 octombrie 2020,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată de la 1 ianuarie 2010 prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SK Telecom Co. Ltd, pe de o parte, și Finanzamt Graz-Stadt (administrația fiscală a orașului Graz, Austria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte de SK Telecom pentru prestări de servicii de telecomunicații în cadrul exercițiului fiscal 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (22) al Directivei TVA:

„Toate serviciile de telecomunicații consumate în [Uniunea Europeană] se impozitează pentru a preveni denaturarea concurenței în acest domeniu. În acest scop, serviciile de telecomunicații prestate persoanelor impozabile stabilite în [Uniune] sau clienților stabiliți în țări terțe se impozitează, în principiu, la locul în care este stabilit clientul serviciilor. Cu toate acestea, pentru a asigura impozitarea uniformă a serviciilor de telecomunicații prestate de persoane impozabile stabilite în teritorii terțe sau în țări terțe unor persoane neimpozabile stabilite în [Uniune] și care sunt efectiv utilizate sau exploatate în [Uniune], este necesar ca statele membre să prevadă ca locul prestării să fie în [Uniune].”

4 Figurând în titlul I din această directivă, care definește obiectul și sfera de aplicare ale acesteia, articolul 1 alineatul (2) din aceasta prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

5 Capitolul 3, intitulat „Prestarea de servicii”, din titlul IV, denumit „Operațiuni taxabile”, din directiva menționată cuprinde articolul 24, care prevede la alineatul (2):

„«Servicii de telecomunicații» înseamnă servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau de informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmiteri, emiteri sau recepții, inclusiv furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații.”

6 Titlul V din aceeași directivă, denumit „Locul operațiunilor taxabile”, conține un capitol 3, referitor la locul de prestare a serviciilor, care cuprinde o secțiune 3, intitulată „Dispoziții speciale”. Această secțiune include o subsecțiune 9, intitulată „Prestarea de servicii către persoane neimpozabile în afara [Uniunii]”, al cărei articol 59 prevedea:

„Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă care este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara [Uniunii] este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[…]

(i) serviciile de telecomunicații;

[…]”

7 Figurând în această secțiune 3, subsecțiunea 10, intitulată „Evitarea dublei impozitări sau a neimpozitării”, cuprindea articolele 59a și 59b din Directiva TVA.

8 Articolul 59a din această directivă avea următorul cuprins:

„Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește serviciile al căror loc de prestare este reglementat de articolele 44, 45, 56, și 59,

(a) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat pe teritoriul lor, ca fiind situat în afara [Uniunii], atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în afara [Uniunii];

(b) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat în afara [Uniunii], ca fiind situat pe teritoriul lor, atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc pe teritoriul lor.

[…]”

9 Articolul 59b din directiva menționată prevedea:

„Statele membre aplică articolul 59a [primul paragraf] litera (b) serviciilor de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune, prevăzute la articolul 59 primul paragraf litera (j), care sunt prestate unor persoane neimpozabile stabilite într-un stat membru sau care își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru, de către o persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice în afara [Uniunii] sau care deține în afara [Uniunii] un sediu comercial fix de unde prestează serviciile sau care, în absența unui astfel de sediu al activității economice sau sediu comercial fix, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara [Uniunii].”

10 Titlul XIV din Directiva TVA, denumit „Dispoziții diverse”, conține un capitol 2, al cărui articol 398, care este articolul său unic, se referă la un comitet consultativ denumit „comitetul TVA”.

Dreptul austriac

UStG

11 Articolul 3a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 23 august 1994 (BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994”), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG 2010”), are următorul cuprins:

„Prestații diferite

Articolul 3a. (1) Sunt considerate prestații diferite prestațiile care nu constituie livrări. O prestație diferită poate consta deopotrivă într-o omisiune sau în a tolera o acțiune sau o situație.

[…]

Locul prestațiilor diferite

[…]

(5) În scopul aplicării alineatelor (6)-(16), precum și a articolului 3a [din anexa (referitoare la piața internă) la UStG 2010]:

1. este considerat antreprenor orice antreprenor în sensul articolului 2, având în vedere că un antreprenor care efectuează și operațiuni neimpozabile este considerat antreprenor în raport cu ansamblul celorlalte prestații care îi sunt furnizate;

2. este considerat antreprenor orice persoană juridică ce exercită activități neeconomice și care dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA;

3. nu este considerată antreprenor o persoană sau o asociere de persoane care nu intră în domeniul de aplicare al punctelor 1 și 2.

(6) Sub rezerva alineatelor (8)-(16) și a articolului 3a [din anexa (referitoare la piața internă) la UStG 2010], se consideră că prestațiile diferite furnizate unui antreprenor, în sensul alineatului (5) punctele 1 și 2, sunt efectuate în locul în care clientul își desfășoară activitatea. Dacă prestația diferită este furnizată la sediul comercial fix al unui antreprenor, este decisiv locul acestui sediu comercial fix.

(7) Sub rezerva alineatelor (8)-(16) și a articolului 3a [din anexa (referitoare la piața internă) la UStG 2010], se consideră că prestațiile diferite care nu sunt furnizate unui antreprenor, în sensul alineatului (5) punctul 3, sunt efectuate în locul în care antreprenorul își desfășoară activitatea. În cazul în care prestația diferită este efectuată de la un sediu comercial fix, acesta este considerat locul prestării.

[…]

(13) Se consideră că prestațiile diferite, în sensul alineatului 14, se situează:

(a) în cazul în care clientul nu este un antreprenor, în sensul alineatului (5) punctul 3, și nu are domiciliul, sediul sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii], la domiciliul, la sediul sau la reședința obișnuită a clientului pe teritoriul țării terțe;

[…]

(14) Se consideră că următoarele prestații sunt prestații diferite în sensul alineatului (13):

[…]

12. serviciile de telecomunicații;

[…]

(16) Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, [Bundesminister für Finanzen (ministrul federal al finanțelor)] poate prevedea, prin regulament, că se consideră că prestațiile diferite al căror loc de prestare se stabilește în conformitate cu alineatele (6), (7), (12) sau cu alineatul (13) litera (a) sunt situate în locul în care sunt utilizate sau exploatate aceste prestații diferite. În consecință, se poate considera că locul prestației diferite este situat:

1. pe teritoriul țării terțe în locul teritoriului național; și

2. pe teritoriul național în locul teritoriului țării terțe. Prezenta dispoziție nu se aplică prestațiilor, în sensul alineatului (14) punctul 14, atunci când clientul nu este un antreprenor, în sensul alineatului (5) punctul 3, și nu are domiciliul, sediul sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii]."

Regulamentul privind transferul

12 Potrivit Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Regulamentul ministrului federal al finanțelor privind transferul locului prestațiilor diferite referitoare la serviciile de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune) (BGBl. II 383/2003), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Regulamentul privind transferul"):

„În conformitate cu articolul 3a alineatul (10) punctele 13 și 14 și cu articolul 3a alineatul (13) din UStG 1994, în versiunea rezultată din [Bundesgesetz (Legea federală) (BGBl. I, 71/2003)], decidem următoarele:

1. Atunci când locul unei prestații prevăzute la articolul 3a alineatul (14) punctele 12 și 13 din [UStG 1994], în versiunea rezultată din [Bundesgesetz (Legea federală) (BGBl. I, 52/2009)], se situează în afara teritoriului [Uniunii], în temeiul articolului 3a din UStG 1994, prestația se efectuează pe teritoriul național, atunci când aceasta este utilizată sau exploatată pe teritoriul respectiv.

2. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, prin radio, prin mijloace optice sau prin alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmiteri, emiteri sau recepții."

Regulamentul privind rambursarea

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Regulamentul ministrului federal al finanțelor privind rambursarea TVA-ului deductibil întreprinderilor străine) (BGBl. 279/1995), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Regulamentul privind rambursarea”), prevede o procedură de rambursare simplificată, potrivit articolului I, care prevede:

„§ 1. (1) Prin derogare de la articolul 20 și de la articolul 21 alineatele (1)-(5) din UStG 1994, rambursarea taxei achitate în amonte deductibile pe care o pot solicita întreprinderile care nu sunt stabilite în interiorul țării, cu alte cuvinte, cele care nu au nici sediul, nici sediul comercial pe teritoriul național, se efectuează în conformitate cu articolele 2, 3 și 3a atunci când, în perioada legată de rambursare, întreprinderea:

1. nu a efectuat operațiuni în sensul articolului 1 alineatul (1) punctele 1 și 2 din UStG 1994 și al articolului 1 din [anexa (referitoare la piața internă) la UStG 1994] sau

2. nu a efectuat decât operațiuni neimpozabile în sensul articolului 6 alineatul (1) punctul 3 din UStG 1994 sau

3. nu a efectuat decât operațiuni cu privire la care datoria fiscală se transmite beneficiarului prestației [articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din UStG 1994] sau

4. nu a efectuat decât operațiuni în sensul articolului 3a alineatul (13) litera (b) din UStG 1994 și a aplicat dispoziția prevăzută la articolul 25a din UStG 1994 sau, în alt stat membru, dispoziții prevăzute la articolele 357-369 din Directiva [TVA].

(2) Alineatul (1) nu se aplică taxelor plătite în amonte generate pe teritoriul național de alte operațiuni decât cele prevăzute la alineatul (1).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 SK Telecom este o societate cu sediul în Coreea de Sud care în anul 2011 a furnizat servicii de telefonie mobilă clienților săi, care erau de asemenea stabiliți sau care aveau domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Coreea de Sud, sub forma unor servicii de roaming care permiteau utilizarea rețelei de comunicații mobile austriece.

15 În acest scop, un operator de rețea de comunicații mobile austriac a pus rețeaua sa la dispoziția SK Telecom, în schimbul plății unui tarif de utilizare, la care se adaugă TVA-ul austriac, care se ridică la 20 %. La rândul său, SK Telecom a facturat clienților săi tarife de roaming pentru utilizarea rețelei de comunicații mobile austriece pe durata șederilor temporare ale acestora pe teritoriul austriac.

16 SK Telecom a introdus la administrația fiscală o cerere de rambursare a TVA-ului care îi fusese facturat de operatorul de rețea de comunicații mobile austriac pentru anul 2011, în conformitate cu procedura de rambursare simplificată prevăzută la articolul I din Regulamentul privind rambursarea.

17 Administrația fiscală a respins această cerere pentru motivul că tarifele de roaming facturate clienților SK Telecom erau impozabile în Austria, în temeiul Regulamentului privind transferul, care se întemeiază pe articolul 59a din Directiva TVA, întrucât serviciile de telecomunicații furnizate nu erau supuse în țara terță unui impozit comparabil cu impozitul pe cifra de afaceri prevăzut de dreptul național. Astfel, potrivit administrației fiscale, întrucât SK Telecom realizase operațiuni impozabile în Austria, TVA-ul achitat de aceasta nu îi putea fi rambursat în cadrul procedurii menționate.

18 Acțiunea formulată de SK Telecom împotriva deciziei administrației fiscale a fost respinsă de aceasta și a fost ulterior înaintată Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care a admis cererea acesteia de rambursare a TVA-ului pentru motivul că Regulamentul privind transferul are un domeniu de aplicare prea extins. Astfel, potrivit acestei instanțe, din articolele 59a și 59b din Directiva TVA ar rezulta că statele membre nu ar putea considera că locul de prestare a serviciilor de telecomunicații este situat pe teritoriul lor decât în ceea ce privește aceste servicii care sunt furnizate unor persoane neimpozabile stabilite sau care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în cadrul Uniunii. Prin urmare, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a concluzionat în sensul incompatibilității Regulamentului privind transferul cu dreptul Uniunii, fără ca această concluzie să se întemeieze însă pe argumentul SK Telecom potrivit căruia veniturile provenite din serviciile de roaming furnizate clienților săi erau supuse unui impozit comparabil cu TVA-ul în țara terță, impozit a cărui cotă de impozitare era stabilită la 10 %.

19 Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a considerat, așadar, că, în perioada acoperită de cererea de rambursare a TVA-ului, faptul că SK Telecom a permis clienților săi stabiliți într-o țară terță să efectueze apeluri telefonice în Austria utilizând rețeaua de comunicații mobile austriacă nu constituia o operațiune impozabilă pe teritoriul național, întrucât locul de prestare a serviciilor în cauză se situa în țara terță în cauză. Potrivit acestei instanțe, SK Telecom avea deci dreptul să obțină rambursarea TVA-ului achitat în amonte operatorului de rețea de comunicații mobile austriac în cadrul procedurii de rambursare simplificate prevăzute la articolul I din Regulamentul privind rambursarea.

20 Fiind sesizată cu un recurs ordinar formulat de administrația fiscală, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) a anulat, printr-o hotărâre din 13 septembrie 2018, decizia Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal).

21 În esență, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a arătat că articolele 59a și 59b din Directiva TVA aveau ca obiect evitarea dublei impozitări, a neimpozitării sau a denaturării concurenței. În special, prima dintre aceste dispoziții ar prevedea o posibilitate generală și facultativă a statelor membre de a transfera locul de prestare a anumitor servicii în vederea impozitării lor în scopuri de TVA. În temeiul celei de a doua dintre aceste dispoziții, statele membre ar avea obligația de a transfera locul de prestare atunci când o întreprindere stabilită într-o țară terță furnizează servicii de telecomunicații unor persoane neimpozabile stabilite sau care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru.

22 Prin adoptarea Regulamentului privind transferul, legiuitorul austriac ar fi utilizat, așadar, dreptul de opțiune oferit de articolul 59a din directiva menționată în cazuri care nu sunt vizate de articolul 59b din aceasta. Prin urmare, atunci când o persoană care nu este un antreprenor și care este stabilită sau care are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Uniunii beneficiază pe teritoriul austriac de servicii de telecomunicații furnizate de o societate stabilită într-o țară terță, locul de prestare a acestor servicii este transferat în Austria în temeiul Regulamentului privind transferul.

23 Fiind sesizat de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) ca urmare a trimiterii spre rejudecare, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) are în continuare îndoieli în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Uniunii a unei dispoziții naționale care consideră că serviciile de roaming, precum cele în discuție în litigiul principal, fac obiectul unei „utilizări și exploatări efective” pe teritoriul statului membru, în sensul articolului 59a din Directiva TVA, ceea ce permite să se considere locul de prestare a acestor servicii ca fiind situat pe teritoriul statului membru respectiv, deși serviciile amintite sunt furnizate unor clienți neimpozabili care locuiesc doar temporar pe teritoriul statului membru menționat.

24 Pe de altă parte, instanța de trimitere apreciază că, deși articolul 59a primul paragraf litera (b) din această directivă ar trebui interpretat în sensul că serviciile de roaming, precum cele în discuție în litigiul principal, fac efectiv obiectul unei „utilizări și exploatări efective” pe teritoriul statului membru, în sensul acestei dispoziții, ar trebui clarificat obiectivul care constă în a evita dubla impozitare pe care îl vizează posibilitatea de a transfera locul de prestare a serviciilor prevăzută de dispoziția menționată.

25 În special ar trebui clarificat dacă noțiunea de „neimpozitare”, în sensul dispoziției amintite, trebuie interpretată în sensul că existența în țara terță a unui impozit comparabil cu TVA-ul prevăzut de dreptul Uniunii este decisivă pentru ca un stat membru să poată considera locul de prestare a serviciilor în cauză ca fiind situat pe teritoriul său.

26 În aceste condiții, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 59a [primul paragraf] litera (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că utilizarea serviciilor de roaming într-un stat membru sub forma accesului la rețeaua națională de telefonie mobilă în vederea stabilirii legăturilor de intrare și de ieșire de către un «client final neimpozabil» stabilit temporar pe teritoriul național reprezintă o «utilizare și exploatare» pe teritoriul național care justifică transferul locului de prestare a serviciilor din țara terță în acest stat membru, deși nici operatorul de telefonie mobilă care prestează serviciul, nici clientul final nu sunt stabiliți pe teritoriul [Uniunii], iar clientul final nici nu are domiciliul stabil sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii]?

2) Articolul 59a [primul paragraf] litera (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că locul de prestare a serviciilor de telecomunicații menționate la prima întrebare – care, în conformitate cu articolul 59 din [această directivă], este situat în afara [Uniunii] – poate fi transferat pe teritoriul unui stat membru, deși nici operatorul de telefonie mobilă care prestează serviciul, nici clientul final nu sunt stabiliți pe teritoriul [Uniunii], iar clientul final nici nu are domiciliul stabil sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii], doar pentru motivul că serviciile de telecomunicații nu sunt supuse în țara terță niciunei taxe comparabile cu [TVA-ul prevăzut] de dreptul Uniunii?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Prin intermediul celor două întrebări ale sale, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță clienților săi, care sunt de asemenea stabiliți ori au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în țara terță respectivă, care le permit acestora să utilizeze rețeaua de comunicații mobile națională a statului membru în care locuiesc temporar, fac obiectul unei „utilizări și exploatări efective” pe teritoriul statului membru respectiv, în sensul acestei dispoziții, astfel încât statul membru menționat poate considera locul de prestare a acestor servicii de roaming ca fiind situat pe teritoriul său atunci când serviciile amintite nu fac obiectul unui tratament fiscal comparabil cu o impozitare în scopuri de TVA în acea țară terță.

28 Trebuie amintit că logica ce stă la baza dispozițiilor Directivei TVA privind locul de prestare a serviciilor impune ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 29 și jurisprudența citată).

29 În această privință, în temeiul articolului 59 primul paragraf litera (i) din această directivă, locul de prestare a serviciilor de roaming, precum cele în discuție în litigiul principal, cu privire la care este cert că este vorba de servicii de telecomunicații, în sensul articolului 24 alineatul (2) din aceeași

directivă, întrucât aceste prestări de servicii sunt furnizate unor persoane neimpozabile stabilite sau care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Uniunii, este locul unde aceste persoane sunt stabilite ori au domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

30 Cu toate acestea, prin derogare, articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva TVA permite statelor membre, în ceea ce privește serviciile al căror loc de prestare este reglementat printre altele de articolul 59 din aceasta, să considere acest loc, care este situat, în principiu, în afara Uniunii, ca fiind situat pe teritoriul lor dacă utilizarea și exploatarea efectivă a acestor servicii au loc pe teritoriul lor.

31 În acest sens, este necesar să se constate că articolul 59b din directiva menționată impunea statelor membre să aplice articolul 59a primul paragraf litera (b) din aceasta serviciilor de telecomunicații care sunt prestate unor persoane neimpozabile stabilite într-un stat membru sau care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru de către o persoană impozabilă care, precum operatorul de telefonie mobilă în discuție în litigiul principal, și-a stabilit sediul activității economice în afara Uniunii.

32 Totuși, obligația prevăzută la articolul 59b din directiva menționată nu poate avea ca efect limitarea, în alte împrejurări decât cele prevăzute de această dispoziție, a posibilității statelor membre de a utiliza, în ceea ce privește serviciile de telecomunicații, posibilitatea generală care le este oferită de articolul 59a primul paragraf litera (b) din aceeași directivă.

33 În această privință trebuie arătat că articolul 59a primul paragraf litera (b) nu stabilește nicio condiție privind durata ședерii pe teritoriul statelor membre a persoanelor stabilite sau care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-o țară terță, în special având în vedere faptul că această ședere în statul membru respectiv nu este decât temporară.

34 Prin urmare, în scopul exercitării posibilității prevăzute de această dispoziție, trebuie să se aprecieze dacă serviciile de roaming, precum cele în discuție în litigiul principal, fac obiectul unei utilizări și exploatări efective pe teritoriul statului membru care intenționează să transfere în acesta locul de prestare a serviciilor respective.

35 În esență, un serviciu de roaming constă în prestația oferită de un furnizor de servicii de comunicații mobile abonaților săi care le permite acestora să își utilizeze aparatul mobil în altă rețea de comunicații mobile decât cea a furnizorului menționat, pe baza unor acorduri încheiate între operatorii acestor rețele. În speță, serviciile de roaming în discuție în litigiul principal urmăresc să permită clienților SK Telecom, atunci când se găsesc în afara ariei de acoperire a rețelei de comunicații mobile exploatate de aceasta, să utilizeze servicii de telefonie mobilă prin rețeaua de comunicații mobile a unui operator austriac.

36 În această privință trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă că, pe de o parte, din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 36 și jurisprudența citată).

37 Or, este necesar să se constate, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 44 din concluzii, că serviciile de roaming, precum cele în discuție în litigiul principal, furnizate persoanelor care locuiesc temporar pe teritoriul unui stat membru sunt distincte și independente de celelalte servicii de comunicații mobile de care beneficiază aceste persoane.

38 De altfel, după cum rezultă atât din informațiile transmise de instanța de trimitere, cât și din observațiile scrise prezentate Curții, aceste servicii de roaming fac obiectul unei identificări distincte de către SK Telecom, precum și al unor tarife separate, și anume al tarifelor de roaming, care sunt facturate clienților cărora le sunt furnizate aceste servicii.

39 Rezultă, așadar, din însăși natura serviciilor de roaming că utilizarea și exploatarea efectivă ale acestora au loc în mod necesar pe teritoriul statului membru în cauză pe durata șederilor temporare ale clienților SK Telecom pe acest teritoriu.

40 Totuși, chiar dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, este îndeplinită condiția privind utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor în cauză pe teritoriul unui stat membru, acesta nu poate utiliza posibilitatea oferită de articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva TVA de a considera locul de prestare a serviciilor, care este situat în afara Uniunii, ca fiind situat pe teritoriul său decât în măsura în care această utilizare are ca efect evitarea dublei impozitări, a neimpozitării sau a denaturării concurenței.

41 În această privință, în primul rând, trebuie precizat că, desigur, astfel cum a subliniat instanța de trimitere, rezultă din considerentul (22) al acestei directive că impozitarea tuturor serviciilor de telecomunicații consumate în Uniune răspunde intenției legiuitorului Uniunii de a preveni denaturarea concurenței.

42 În aceste condiții, trebuie să se amintească faptul că obiectivul dispozițiilor Directivei TVA prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41, și Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

43 Având în vedere modul de redactare a articolului 59a primul paragraf litera (b) din această directivă și amplasarea sa în subsecțiunea 10, intitulată „Evitarea dublei impozitări sau a neimpozitării”, din secțiunea 3 din capitolul 3 din titlul V din directiva menționată, este necesar să se considere că posibilitatea deschisă de această dispoziție nu numai că se înscrie în cadrul prevenirii denaturării concurenței, ci vizează și evitarea dublei impozitări și a neimpozitării.

44 Rezultă că este permis statelor membre să utilizeze posibilitatea oferită de articolul 59a primul paragraf litera (b) din această directivă atunci când această utilizare are ca unic efect să remedieze o situație de neimpozitare în cadrul Uniunii, cum a fost, potrivit informațiilor de care dispune Curtea, cazul serviciilor de roaming în discuție în litigiul principal.

45 În al doilea rând, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 88 din concluzii, trebuie precizat că, în scopul aplicării acestei dispoziții, eventuala dublă impozitare, neimpozitare sau denaturare a concurenței trebuie apreciată în funcție de tratamentul fiscal al serviciilor în cauză în statele membre, fără a fi necesar să se țină seama de regimul fiscal căruia îi sunt supuse aceste servicii în țara terță în cauză.

46 Desigur, situația ar putea fi diferită în urma unui acord internațional încheiat în materie cu această țară terță. Totuși, cererea de decizie preliminară și observațiile prezentate Curții nu menționează un asemenea acord.

47 Soluția contrară celei expuse la punctele 44 și 45 din prezenta hotărâre ar avea ca efect condiționarea aplicării normelor Uniunii în materie de TVA de dreptul fiscal intern al țărilor terțe. Or, în lipsa unor indicații în acest sens, nu se poate prezuma că aceasta a fost intenția legiuitorului Uniunii.

48 O interpretare potrivit căreia statele membre pot utiliza posibilitatea oferită de articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva TVA fără a trebui, în principiu, să țină seama de tratamentul fiscal căruia îi sunt supuse serviciile în temeiul dreptului fiscal intern al țării terțe în cauză este de altfel confirmată de abordarea reținută de comitetul TVA, care este un comitet consultativ instituit la articolul 398 din această directivă, ale cărui orientări, deși sunt lipsite de valoare obligatorie, constituie totuși un ajutor pentru interpretarea Directivei TVA (a se vedea în acest sens Ordonanța din 8 octombrie 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, nepublicată, EU:C:2020:814, punctul 48).

49 Astfel, rezultă din orientările acestui comitet [a 89-a reuniune din 30 septembrie 2009, Document B – taxud.d.1(2010)176579 - 645] că acesta a convenit în unanimitate că recurgerea de către statele membre la posibilitatea prevăzută la articolul 59a primul paragraf litera (b) din directiva menționată pentru a impozita serviciile efectiv utilizate și exploatate pe teritoriul lor nu depinde de tratamentul fiscal căruia îi sunt supuse aceste servicii în afara Uniunii. În special, faptul că un serviciu poate fi supus impozitării într-o țară terță în temeiul normelor sale naționale nu va împiedica un stat membru să îl supună impozitării dacă este utilizat și exploatat efectiv pe teritoriul său.

50 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță clienților săi, care sunt de asemenea stabiliți ori au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în țara terță respectivă, care le permit acestora să utilizeze rețeaua de comunicații mobile națională a statului membru în care locuiesc temporar, fac obiectul unei „utilizări și exploatări efective” pe teritoriul statului membru respectiv, în sensul acestei dispoziții, astfel încât statul membru menționat poate considera locul de prestare a acestor servicii de roaming ca fiind situat pe teritoriul său atunci când, fără a lua în considerare tratamentul fiscal căruia îi sunt supuse aceste servicii în temeiul dreptului fiscal intern al țării terțe amintite, exercitarea unei asemenea posibilități are ca efect evitarea neimpozitării serviciilor menționate în cadrul Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată de la 1 ianuarie 2010 prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță clienților săi, care sunt de asemenea stabiliți ori au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în țara terță respectivă, care le permit acestora să utilizeze rețeaua de comunicații mobile națională a statului membru în care locuiesc temporar, fac obiectul unei „utilizări și exploatări efective” pe teritoriul statului membru respectiv, în sensul acestei dispoziții, astfel încât statul membru menționat poate considera locul de prestare a acestor servicii de roaming ca fiind situat pe teritoriul său atunci când, fără a lua în considerare tratamentul fiscal căruia îi sunt supuse aceste servicii în temeiul dreptului fiscal intern al țării terțe amintite, exercitarea unei asemenea posibilități are ca efect evitarea neimpozitării serviciilor menționate în cadrul Uniunii.

Semnături