TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Telekomunikacijų paslaugų teikimo vietos nustatymas – Europos Sąjungoje judriojo ryšio tinklais trečiųjų šalių piliečiams teikiamas tarptinklinis ryšys – 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktas – Galimybė valstybėms narėms perkelti telekomunikacijų paslaugų teikimo vietą į savo teritoriją“

Byloje C-593/19

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2019 m. liepos 29 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugpjūčio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SK Telecom Co. Ltd

prieš

Finanzamt Graz-Stadt

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), teisėjai M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ir I. Jarukaitis,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *SK Telecom Co. Ltd*, atstovaujamos mokesčių patarėjo J. Fischer,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos F. Koppensteiner,

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

susipažinęs su 2020 m. spalio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), nuo 2010 m. sausio 1 d. iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB (OL L 44, 2008, p. 11, toliau – PVM direktyva), 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *SK Telecom Co. Ltd* ir *Finanzamt Graz-Stadt* (Graco miesto mokesčių inspekcija, Austrija; toliau – mokesčių inspekcija) ginčą dėl *SK Telecom* sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su telekomunikacijų paslaugų teikimu 2011 mokestiniais metais, grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 22 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Visos [Europos Sąjungoje] vartojamos telekomunikacijų paslaugos turėtų būti apmokestinamos siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo šioje srityje. Dėl to telekomunikacijų paslaugos, teikiamos [Sąjungoje] įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims arba trečiosiose šalyse įsisteigusiems pirkėjams, turėtų iš esmės būti apmokestinamos toje vietoje, kurioje yra įsisteigęs paslaugas įsigyjantis asmuo. Siekdamos užtikrinti, kad telekomunikacijų paslaugos, kurias trečiosiose teritorijose ar šalyse įsisteigę apmokestinamieji asmenys teikia [Sąjungoje] įsisteigusiems neapmokestinamiesiems asmenims ir kurios faktiškai vartojamos ar kuriomis naudojamasi [Sąjungoje], būtų apmokestinamos vienodai, valstybės narės vis dėlto turėtų nustatyti, kad jų tiekimo vieta yra [Sąjungoje].“

4 Šios direktyvos pirmoje antraštinėje dalyje, kurioje apibrėžiamas direktyvos dalykas ir taikymo sritis, esančio 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

5 Minėtos direktyvos IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 3 skyriaus „Paslaugų teikimas“ 24 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant su tuo susijusį teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajėgumais perdavimą arba suteikimą, įskaitant teisės naudotis pasauliniais informacijos tinklais suteikimą.“

6 Tos pačios direktyvos V antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų sandorių vieta“ yra 3 skyrius, susijęs su paslaugų tiekimo vieta, o jame – 3 skirsnis „Specialios nuostatos“. Šiame skirsnyje yra 9 poskirsnis „Paslaugų teikimas neapmokestinamiesiems asmenims už [Sąjungos] ribų“, jo 59 straipsnyje buvo nustatyta:

„Toliau išvardytų paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra įsisteigęs arba turi nuolatinį adresą, ar paprastai gyvena už [Sąjungos] ribų, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<…>

i) telekomunikacijų paslaugos;

<…>“

7 Šiame 3 skirsnyje esančiame 10 poskirsnyje „Dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo prevencija“ buvo PVM direktyvos 59a ir 59b straipsniai.

8 Šios direktyvos 59a straipsnis buvo suformuluotas taip:

„44, 45, 56 ir 59 straipsniais reglamentuojamo paslaugų teikimo vietos atžvilgiu valstybės narės, siekdamos užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, neapmokestinimui ar konkurencijos iškraipymui, gali laikyti, kad:

a) vienos ar visų šių paslaugų teikimo vieta yra už [Sąjungos] ribų tais atvejais, jei paslaugų, kurių teikimo vieta yra jų teritorijoje, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta už [Sąjungos] ribų;

b) vienos ar visų šių paslaugų teikimo vieta yra jų teritorijoje tais atvejais, jei paslaugų, kurių teikimo vieta yra už [Sąjungos] ribų, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta jų teritorijoje.

<…>“

9 Minėtos direktyvos 59b straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punktą taiko telekomunikacijų paslaugoms ir 59 straipsnio pirmos pastraipos j punkte nurodytoms radijo ir televizijos transliavimo paslaugoms, kurias valstybėje narėje įsisteigusiems ar joje turintiems nuolatinę gyvenamąją vietą, ar paprastai gyvenantiems neapmokestinamiesiems asmenims teikia apmokestinamasis asmuo, kuris yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, už [Sąjungos] ribų, arba kuris, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena už [Sąjungos] ribų.“

10 PVM direktyvos XIV antraštinėje dalyje „Kitos nuostatos“ yra 2 skyrius, kurio vienintelis 398 straipsnis susijęs su patariamuoju komitetu, vadinamu „PVM komitetas“.

Austrijos teisė

UStG

11 1994 m. rugpjūčio 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBl.* 663/1994; toliau – 1994 m. *UStG*) pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos (toliau – 2010 m. *UStG*) 3a straipsnyje nustatyta:

„Kitų paslaugų teikimas

3a straipsnis (1) Kitos paslaugos yra paslaugos, kurios neapima paslaugų teikimo. Kita paslauga gali būti ir neveikimas arba veiksmo ar padėties toleravimas.

<…>

Kitų paslaugų teikimo vieta

<…>

(5) Taikant 6–16 dalis ir [2010 m. *UStG pried*o (dėl vidaus rinkos)] 3a straipsnį:

1) verslininku laikomas bet kuris verslininkas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnį, o verslininkas, kuris vykdo ir neapmokestinamuosius sandorius, yra laikomas verslininku dėl visų kitų jam suteiktų paslaugų;

2) verslininku laikomas bet kuris juridinis asmuo, vykdantis ne verslo veiklą ir turintis PVM mokėtojo kodą;

3) verslininku nelaikomas bet kuris asmuo ar asmenų grupė, kurie nepatenka į 1 ir 2 punktų taikymo sritį.

(6) Jeigu 8–16 dalyse ir [2010 m. *UStG pried*o (dėl vidaus rinkos)] 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 1 ir 2 punktus, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur paslaugas įsigyjantis asmuo vykdo savo veiklą. Jeigu kita paslauga suteikiama verslininko nuolatinio padalinio vietoje, lemiamą reikšmę turi šio nuolatinio padalinio vieta.

(7) Jeigu 8–16 dalyse ir [2010 m. *UStG pried*o (dėl vidaus rinkos)] 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos, kurios nėra teikiamos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 3 punktą, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur verslininkas vykdo savo veiklą. Jeigu kitą paslaugą teikia nuolatinis padalinys, jo vieta yra laikoma paslaugų teikimo vieta.

<…>

(13) Laikoma, kad kitų paslaugų, kaip tai suprantama pagal 14 dalį, teikimo vieta yra:

a) jeigu paslaugas įsigyjantis asmuo nėra verslininkas, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 3 punktą, ir neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, buveinės ar įprastos gyvenamosios vietos [Sąjungos] teritorijoje, – paslaugas įsigyjančio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta, buveinė ar įprasta gyvenamoji vieta trečiosios šalies teritorijoje;

<…>

(14) Kitomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal 13 dalį, laikomos šios paslaugos:

<…>

12) telekomunikacijų paslaugos;

<…>

(16) Siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo [*Bundesminister für Finanzen* (Federalinis finansų ministras)], priimdamas įsakymą, gali nustatyti, kad kitos paslaugos, kurių teikimo vieta nustatoma remiantis 6, 7, 12 dalimis ar 13 dalies a punktu, laikomos teikiamomis toje vietoje, kur jos vartojamos ar naudojamos. Todėl gali būti laikoma, kad kitos paslaugos teikimo vieta yra:

1) trečiosios šalies teritorijoje, o ne nacionalinėje teritorijoje; ir

2) nacionalinėje teritorijoje, o ne trečiosios šalies teritorijoje. Ši nuostata netaikoma paslaugoms, kaip tai suprantama pagal 14 dalies 14 punktą, jeigu paslaugas įsigyjantis asmuo nėra verslininkas, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 3 punktą, ir [Sąjungoje] neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, buveinės ar įprastos gyvenamosios vietos.“

Įsakymas dėl perkėlimo

12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen* (Federalinio finansų ministro įsakymas dėl kitų paslaugų, susijusių su telekomunikacijomis, radijo ir televizijos transliavimu, teikimo vietos perkėlimo) (*BGBl.* II, 383/2003; toliau – įsakymas dėl perkėlimo) numatyta:

„Remdamasis [*Bundesgesetz* (federalinis įstatymas; *BGBl.* I, 71/2003)] redakcijos 1994 m. *UStG* 3a straipsnio 10 dalies 13 ir 14 punktais ir 3a straipsnio 13 dalimi, nustatau:

1. Jeigu [*Bundesgesetz* (federalinis įstatymas; *BGBl.* I, Nr. 52/2009)] redakcijos [1994 m. *UStG*] 3a straipsnio 14 dalies 12 ir 13 punktuose nurodytos paslaugos teikimo vieta yra už [Sąjungos] teritorijos ribų, remiantis 1994 m. *UStG* 3a straipsniu, laikoma, kad paslauga suteikta nacionalinėje teritorijoje, jeigu yra joje vartojama ar naudojama.

2. Telekomunikacijų paslaugos – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant su tuo susijusį teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajėgumais perdavimą arba suteikimą.“

Įsakymas dėl grąžinimo

13 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird* (Federalinio finansų ministro įsakymas dėl atskaitytino PVM grąžinimo užsienio įmonėms) (*BGBl.*, 279/1995; toliau – įsakymas dėl grąžinimo) I straipsnyje yra numatyta supaprastinta grąžinimo procedūra:

„1 straipsnis (1) Nukrypstant nuo 1994 m. *UStG* 20 straipsnio ir 21 straipsnio 1–5 dalių, atskaitytino pirkimo mokesčio grąžinimas, kurio gali prašyti įmonės, neįsisteigusios šalyje, t. y. neturinčios nei buveinės, nei padalinio nacionalinėje teritorijoje, yra atliekamas pagal 2, 3 ir 3a straipsnius, jeigu per laikotarpį, susijusį su grąžinimu, įmonė:

1) nevykdė sandorių, kaip tai suprantama pagal 1994 m. *UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus ir [1994 m. *UStG pried*o (dėl vidaus rinkos)] 1 straipsnį; arba

2) vykdė tik neapmokestinamuosius sandorius, kaip tai suprantama pagal 1994 m. *UStG* 6 straipsnio 1 dalies 3 punktą; arba

3) vykdė tik sandorius, su kuriais susijusi mokestinė skola perkeliama paslaugų gavėjui (1994 m. *UStG* 19 straipsnio 1 dalies antra pastraipa); arba

4) vykdė tik sandorius, kaip jie suprantami pagal 1994 m. *UStG* 3a straipsnio 13 dalies b punktą, ir pasinaudojo 1994 m. *UStG* 25a straipsnyje numatyta nuostata arba – kitoje valstybėje narėje – [PVM] direktyvos 357–369 straipsnių nuostatomis.

(2) 1 dalis netaikoma pirkimo mokesčiams, kurie nacionalinėje teritorijoje yra susiję su kitais nei 1 dalyje nurodytais sandoriais.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 *SK Telecom* yra Pietų Korėjoje įsteigta bendrovė, kuri 2011 m. teikė judriojo telefono ryšio paslaugas, būtent tarptinklinio ryšio paslaugas, leidžiančias naudotis Austrijos judriojo ryšio tinklu, savo klientams, kurie taip pat buvo įsisteigę arba turėjo nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą Pietų Korėjoje.

15 Šiuo tikslu Austrijos judriojo ryšio tinklo operatorius leido naudotis savo tinklu *SK Telecom*, sumokėjus naudotojo mokestį ir Austrijoje taikomą 20 % PVM. *SK Telecom* išrašė sąskaitas faktūras savo klientams ir nurodė tarptinklinio ryšio išlaidas už naudojimąsi Austrijos judriojo ryšio tinklu jų laikino buvimo Austrijos teritorijoje metu.

16 *SK Telecom* pateikė mokesčių inspekcijai prašymą grąžinti PVM, kurį Austrijos judriojo ryšio tinklo operatorius įtraukė į jai išrašytas sąskaitas faktūras už 2011 m., pagal supaprastintą grąžinimo procedūrą, numatytą įsakymo dėl grąžinimo I straipsnyje.

17 Mokesčių inspekcija atmetė šį prašymą, motyvuodama tuo, kad tarptinklinio ryšio išlaidos, nurodytos *SK Telecom* klientams išrašytose sąskaitose faktūrose, apmokestinamos Austrijoje pagal įsakymą dėl perkėlimo, grindžiamą PVM direktyvos 59a straipsniu, nes suteiktos telekomunikacijų paslaugos nebuvo trečiojoje šalyje apmokestintos mokesčiu, panašiu į nacionalinėje teisėje numatytą apyvartos mokestį. Taigi, mokesčių inspekcijos teigimu, kadangi *SK Telecom* įvykdė apmokestinamuosius sandorius Austrijoje, PVM, kurį ji sumokėjo, negali būti jai grąžintas pagal minėtą procedūrą.

18 Kai mokesčių inspekcija atmetė dėl jos sprendimo *SK Telecom* pateiktą skundą, šis buvo pateiktas *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija); jis patenkino *SK Telecom* prašymą grąžinti PVM, motyvuodamas tuo, kad įsakymo dėl perkėlimo taikymo sritis buvo pernelyg išplėsta. To teismo teigimu, iš PVM direktyvos 59a ir 59b straipsnių matyti, kad valstybės narės gali telekomunikacijų paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jų teritorijoje tik dėl tų šių paslaugų, kurios teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems ar turintiems nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą Sąjungoje. Taigi *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė, kad įsakymas dėl perkėlimo yra nesuderinamas su Sąjungos teise, tačiau tokia išvada nebuvo grindžiama *SK Telecom* argumentu, kad pajamoms iš jos klientams teikiamų tarptinklinio ryšio paslaugų trečiojoje šalyje yra taikomas fiksuoto 10 % tarifo mokestis, panašus į PVM.

19 *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė: tai, kad per laikotarpį, dėl kurio pateiktas prašymas grąžinti PVM, *SK Telecom* leido trečiojoje šalyje įsisteigusiems savo klientams skambinti telefonu Austrijoje naudojantis šios šalies judriojo ryšio tinklu, nėra nacionalinėje teritorijoje apmokestinamas sandoris, nes atitinkamų paslaugų teikimo vieta buvo aptariamoje trečiojoje šalyje. To teismo teigimu, *SK Telecom* turėjo teisę susigrąžinti Austrijos judriojo ryšio tinklo operatoriui sumokėtą pirkimo PVM pagal įsakymo dėl grąžinimo I straipsnyje numatytą supaprastintą grąžinimo procedūrą.

20 Gavęs mokesčių inspekcijos kasacinį skundą *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija) 2018 m. rugsėjo 13 d. sprendimu panaikino *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) sprendimą.

21 *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) iš esmės pažymėjo, kad PVM direktyvos 59a ir 59b straipsnių tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo atvejų. Konkrečiai kalbant, pirmojoje iš šių nuostatų valstybėms narėms numatyta bendra ir fakultatyvi galimybė perkelti tam tikrų paslaugų teikimo vietą jų apmokestinimo PVM tikslais. Pagal antrąją iš šių nuostatų valstybės narės privalo perkelti paslaugų teikimo vietą, kai trečiojoje šalyje įsteigta įmonė teikia telekomunikacijų paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, kurie yra įsisteigę arba turi nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą valstybėje narėje.

22 Priimdamas įsakymą dėl perkėlimo Austrijos įstatymų leidėjas pasinaudojo šios direktyvos 59a straipsnyje suteikta pasirinkimo teise jos 59b straipsnyje nenumatytais atvejais. Taigi, kai asmuo, kuris nėra verslininkas ir yra įsisteigęs arba įprastai gyvena už Sąjungos ribų, Austrijos teritorijoje naudojasi trečiojoje šalyje įsteigtos bendrovės teikiamomis telekomunikacijų paslaugomis, šių paslaugų teikimo vieta perkeliama į Austriją pagal įsakymą dėl perkėlimo.

23 Po to, kai *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) grąžino bylą, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) dar turi abejonių dėl to, ar su Sąjungos teise yra suderinama nacionalinė nuostata, pagal kurią tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra „faktiškai vartojamos ar naudojamos“ valstybės narės teritorijoje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 59a straipsnį, ir dėl to galima daryti išvadą, kad šių paslaugų teikimo vieta yra šios valstybės narės teritorijoje, nors jos suteiktos klientams – neapmokestinamiesiems asmenims, tik laikinai buvusiems minėtos valstybės narės teritorijoje.

24 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jeigu šios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktą reikėtų aiškinti taip, kad tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, iš tikrųjų yra „faktiškai vartojamos ar naudojamos“ valstybės narės teritorijoje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, reikėtų paaiškinti tikslą išvengti neapmokestinimo atvejų, kurio siekiama galimybe perkelti paslaugų teikimo vietą, numatyta minėtoje nuostatoje.

25 Konkrečiai kalbant, reikia patikslinti, ar sąvoka „neapmokestinimas“, kaip ji suprantama pagal minėtą nuostatą, turi būti aiškinama taip, kad mokesčio, panašaus į Sąjungos teisėje numatytą PVM, buvimas trečiojoje šalyje lemia tai, kad valstybė narė galėtų atitinkamų paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jos teritorijoje.

26 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punktas aiškintinas taip, kad naudojimasis tarptinkliniu ryšiu valstybėje narėje, kai laikinai šalyje esančiam „neapmokestinamajam galutiniam klientui“ suteikiama teisė naudotis šalies judriojo ryšio tinklu siekiant skambinti ar priimti skambučius, laikytinas „vartojimu ir naudojimu“ šalyje, suteikiančiu teisę paslaugų teikimo vietą perkelti iš trečiosios šalies į šią valstybę narę, nors nei paslaugas teikiantis judriojo ryšio operatorius, nei galutinis klientas nėra įsisteigę [Sąjungos] teritorijoje, o galutinis klientas neturi nuolatinės gyvenamosios vietos arba įprastinės gyvenamosios vietos [Sąjungos] teritorijoje?

2. Ar [PVM direktyvos] 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punktas aiškintinas taip, kad pirmajame klausime nurodytų telekomunikacijų paslaugų teikimo vieta, kuri pagal [šios direktyvos] 59 straipsnį yra už [Sąjungos] ribų, gali būti laikoma esančia valstybės narės teritorijoje, nors nei paslaugas teikiantis judriojo ryšio operatorius, nei galutinis klientas nėra įsisteigę [Sąjungos] teritorijoje, o galutinis klientas neturi nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos [Sąjungos] teritorijoje, motyvuojant vien tuo, kad trečiojoje šalyje telekomunikacijų paslaugoms netaikomas joks mokestis, panašus į Sąjungos teisėje numatytą [PVM]?“

Dėl prejudicinių klausimų

27 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečiojoje šalyje įsisteigusio judriojo ryšio operatoriaus tarptinklinio ryšio paslaugos, teikiamos klientams, kurie taip pat yra įsisteigę arba kurių nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta yra šioje trečiojoje šalyje, suteikiančios jiems galimybę naudotis valstybės narės, kurioje jie laikinai yra, judriojo ryšio tinklu, turi būti laikomos „faktiškai vartojamomis ar naudojamomis“ šios valstybės narės teritorijoje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir minėta valstybė narė gali šių tarptinklinio ryšio paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jos teritorijoje, jeigu minėtoje trečiojoje šalyje šios paslaugos neapmokestinamos panašiu į PVM mokesčiu.

28 Reikia priminti, kad remiantis motyvais, kuriais grindžiamos PVM direktyvos nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos, atsižvelgiant į galimybes, mokesčiai turi būti renkami vietoje, kur vartojamos prekės arba naudojamasi paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Šiuo klausimu pagal šios direktyvos 59 straipsnio pirmos pastraipos i punktą tarptinklinio ryšio paslaugų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, kurios neginčytinai yra telekomunikacijos paslaugos, kaip jos suprantamos pagal tos pačios direktyvos 24 straipsnio 2 dalį, teikimo vieta, kai šios paslaugos teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, kurie yra įsisteigę arba kurių nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta – už Sąjungos ribų, yra ta vieta, kur šie asmenys įsisteigę arba kur yra jų nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta.

30 Vis dėlto išimties tvarka pagal PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktą valstybėms narėms leidžiama, kiek tai susiję su paslaugomis, kurių teikimo vieta reglamentuojama, be kita ko, pagal jos 59 straipsnį, laikyti šią vietą, kuri iš principo yra už Sąjungos ribų, esančia valstybių narių teritorijoje, jeigu šios paslaugos faktiškai vartojamos ar naudojamos jų teritorijoje.

31 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad pagal šios direktyvos 59b straipsnį buvo reikalaujama, kad valstybės narės taikytų jos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktą telekomunikacijų paslaugoms, kurias neapmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems ar turintiems nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą valstybėje narėje, teikia apmokestinamasis asmuo, kuris, kaip antai pagrindinėje byloje aptariamas judriojo telefono ryšio operatorius, yra įsteigęs savo ekonominės veiklos buveinę už Sąjungos ribų.

32 Vis dėlto minėtos direktyvos 59b straipsnyje numatyta pareiga negali kitomis nei šioje nuostatoje nurodytomis aplinkybėmis riboti valstybių narių galimybės pasinaudoti, kiek tai susiję su telekomunikacijų paslaugomis, tos pačios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta teise.

33 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šiame 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte nenustatyta sąlygos, susijusios su asmenų, kurie yra įsisteigę arba turi nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą trečiojoje šalyje, buvimo valstybių narių teritorijoje trukme, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad šis buvimas joje tik laikinas.

34 Taigi, siekiant pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta galimybe, reikia įvertinti, ar tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra faktiškai vartojamos ar naudojamos valstybės narės teritorijoje, į kurią ši valstybė narė siekia perkelti šių paslaugų teikimo vietą.

35 Iš esmės tarptinklinio ryšio paslauga – tai mobiliojo ryšio paslaugų teikėjo abonentams teikiama paslauga, suteikianti jiems galimybę naudotis nešiojamuoju įrenginiu kitame nei šio paslaugų teikėjo judriojo ryšio tinkle pagal tarp šių tinklų operatorių sudarytus susitarimus. Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamomis tarptinklinio ryšio paslaugomis siekiama leisti *SK Telecom* klientams, kai jie yra už šios bendrovės eksploatuojamo judriojo ryšio tinklo aprėpties ribų, naudotis judriojo telefono ryšio paslaugomis per Austrijos operatoriaus judriojo ryšio tinklą.

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, viena vertus, iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir nepriklausomu, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad, kaip savo išvados 44 punkte pažymėjo generalinis advokatas, tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikiamos laikinai valstybės narės teritorijoje esantiems asmenims, yra atskiros ir nepriklausomos nuo kitų judriojo ryšio paslaugų, kuriomis naudojasi šie asmenys.

38 Be to, kaip matyti tiek iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo perduotos informacijos, tiek iš Teisingumo Teismui pateiktų rašytinių pastabų, *SK Telecom* atskirai nurodo šias tarptinklinio ryšio paslaugas ir mokesčius už jas, t. y. tarptinklinio ryšio išlaidas, kurios nurodomos sąskaitose faktūrose, išrašytose klientams, kuriems šios paslaugos teikiamos.

39 Taigi iš paties tarptinklinio ryšio paslaugų pobūdžio matyti, kad jos faktiškai vartojamos ar naudojamos atitinkamos valstybės narės teritorijoje laikino *SK Telecom* klientų buvimo šioje teritorijoje metu.

40 Nepaisant to, net jeigu tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, sąlyga, susijusi su atitinkamų paslaugų faktiniu vartojimu ar naudojimu valstybės narės teritorijoje, yra įvykdyta, ši valstybė narė gali pasinaudoti PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte suteikta galimybe paslaugų teikimo vietą, esančią už Sąjungos ribų, laikyti esančia jos teritorijoje tik tuomet, jeigu pasinaudojus minėta galimybe išvengiama dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo.

41 Šiuo klausimu, pirma, reikia pažymėti, kad iš tiesų, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš šios direktyvos 22 konstatuojamosios dalies matyti, kad visų Sąjungoje vartojamų telekomunikacijų paslaugų apmokestinimas atitinka Sąjungos teisės aktų leidėjo valią užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui.

42 Vis dėlto reikia priminti, kad PVM direktyvos nuostatomis, kuriose nustatoma paslaugų teikimo vieta mokesčių tikslais, siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktą ir 2019 m. kovo 13 d. Sprendimo *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Atsižvelgiant į minėtos direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkto formuluotę ir jo vietą minėtos direktyvos V antraštinės dalies 3 skyriaus 3 skirsnio 10 poskirsnyje „Dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo prevencija“, reikia konstatuoti, kad šia nuostata suteikta galimybė ne tik susijusi su konkurencijos iškraipymo prevencija, bet ir ja siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo atvejų.

44 Darytina išvada, kad valstybės narės gali pasinaudoti šios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta galimybe, kai tokio pasinaudojimo pasekmė tėra tai, kad ištaisoma padėtis, kai paslaugos neapmokestinamos Sąjungoje, o remiantis Teisingumo Teismo turima informacija taip ir yra pagrindinėje byloje nagrinėjamų tarptinklinio ryšio paslaugų atveju.

45 Antra, kaip savo išvados 88 punkte pažymėjo generalinis advokatas, taikant šią nuostatą galimi dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo atvejai turi būti vertinami atsižvelgiant į atitinkamų paslaugų apmokestinimą valstybėse narėse, nesant reikalo atsižvelgti į apmokestinimo schemą, taikomą šioms paslaugoms atitinkamoje trečiojoje šalyje.

46 Žinoma, kitaip galėtų būti dėl šioje srityje su šia trečiąja šalimi sudaryto tarptautinio susitarimo. Vis dėlto prašyme priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktose pastabose toks susitarimas neminimas.

47 Padarius priešingą išvadą, nei išdėstyta šio sprendimo 44 ir 45 punktuose, Sąjungos taisyklių PVM srityje taikymas priklausytų nuo trečiųjų šalių vidaus mokesčių teisės. Kadangi jokių nuorodų šiuo klausimu nėra, negalima daryti prielaidos, kad toks buvo Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimas.

48 Aiškinimą, kad valstybės narės gali pasinaudoti PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta galimybe, iš esmės neatsižvelgdamos į apmokestinimo tvarką, taikomą paslaugoms remiantis atitinkamos trečiosios šalies vidaus mokesčių teise, taip pat patvirtina PVM komiteto, kuris yra pagal šios direktyvos 398 straipsnį įsteigtas patariamasis komitetas, požiūris; šio komiteto gairės, nors ir neturi privalomosios galios, padeda aiškinti PVM direktyvą (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 8 d. Nutarties *Weindel Logistik Service*, C-621/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2020:814, 48 punktą).

49 Iš tiesų šio komiteto gairėse (89-asis posėdis, 2009 m. rugsėjo 30 d., dokumentas B – taxud.d.1(2010)176579–645) nurodyta, kad jis vienbalsiai sutarė, jog valstybių narių naudojimasis šios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta galimybe apmokestinti jų teritorijoje faktiškai vartojamas ar naudojamas paslaugas nepriklauso nuo apmokestinimo tvarkos, kuri šioms paslaugoms taikoma už Sąjungos ribų. Konkrečiai kalbant, tai, kad paslauga gali būti apmokestinama trečiojoje šalyje pagal jos nacionalines taisykles, netrukdo valstybei narei apmokestinti šios paslaugos, jeigu ji faktiškai vartojama ar naudojama jos teritorijoje.

50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečiojoje šalyje įsisteigusio judriojo ryšio operatoriaus tarptinklinio ryšio paslaugos, teikiamos savo klientams, kurie taip pat įsisteigę arba kurių nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta yra šioje trečiojoje šalyje, suteikiančios jiems

galimybę naudotis valstybės narės, kurioje jie laikinai yra, judriojo ryšio tinklu, turi būti laikomos „faktiškai vartojamomis ar naudojamomis“ šios valstybės narės teritorijoje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir minėta valstybė narė gali šių tarptinklinio ryšio paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jos teritorijoje, jeigu, neatsižvelgiant į apmokestinimo tvarką, kuri šioms paslaugoms taikoma remiantis tos trečiosios šalies vidaus mokesčių teise, pasinaudojus tokia galimybe išvengiama minėtų paslaugų neapmokestinimo Sąjungoje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, nuo 2010 m. sausio 1 d. iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečiojoje šalyje įsisteigusio judriojo ryšio operatoriaus tarptinklinio ryšio paslaugos, teikiamos savo klientams, kurie taip pat įsisteigę arba kurių nuolatinė ar įprasta gyvenamoji vieta yra šioje trečiojoje šalyje, suteikiančios jiems galimybę naudotis valstybės narės, kurioje jie laikinai yra, judriojo ryšio tinklu, turi būti laikomos „faktiškai vartojamomis ar naudojamomis“ šios valstybės narės teritorijoje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir minėta valstybė narė gali šių tarptinklinio ryšio paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jos teritorijoje, jeigu, neatsižvelgiant į apmokestinimo tvarką, kuri šioms paslaugoms taikoma remiantis tos trečiosios šalies vidaus mokesčių teise, pasinaudojus tokia galimybe išvengiama minėtų paslaugų neapmokestinimo Sąjungoje.

Parašai.