Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

15 päivänä huhtikuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Televiestintäpalvelujen suorituspaikan määrittäminen – Kolmannen maan kansalaisten verkkovierailut matkaviestinverkossa Euroopan unionissa – 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta – Jäsenvaltioiden mahdollisuus siirtää televiestintäpalvelujen suorituspaikka alueelleen

Asiassa C-593/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 29.7.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.8.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SK Telecom Co. Ltd

vastaan

Finanzamt Graz-Stadt,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SK Telecom Co. Ltd, edustajanaan J. Fischer, veroneuvoja,

– Itävallan hallitus, asiamiehenään F. Koppensteiner,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään L. Aguilera Ruiz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.10.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.2010 alkaen 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat SK Telecom Co. Ltd ja Finanzamt Graz-Stadt (Grazin kaupungin verovirasto, Itävalta; jäljempänä verovirasto) ja joka koskee SK Telecomin televiestintäpalveluista verovuodelta 2011 maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 22 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Kaikkia [Euroopan unionissa] kulutettuja televiestintäpalveluja olisi verotettava, jotta voitaisiin estää kilpailun vääristyminen tällä alalla. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi olisi [unioniin] sijoittautuneille verovelvollisille tai kolmanteen maahan sijoittautuneille hankkijoille suoritetut televiestintäpalvelut periaatteessa verotettava palvelujen hankkijan sijoittautumispaikassa. Niiden televiestintäpalvelujen yhtenäisen verotuksen varmistamiseksi, joita kolmanteen maahan tai kolmannelle alueelle sijoittautuneet verovelvolliset suorittavat [unioniin] sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, ja joiden tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu [unionissa], jäsenvaltioiden olisi kuitenkin säädettävä, että palvelun suorituspaikka on [unionin] alueella.”

4 Kyseisen direktiivin 1 osastoon, jossa määritellään direktiivin kohde ja soveltamisala, sisältyvän 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

5 Mainitun direktiivin IV osaston, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 3 lukuun, jonka otsikko on ”Palvelujen suoritukset”, sisältyy 24 artikla, jonka 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Televiestintäpalveluina’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen.”

6 Saman direktiivin V osastoon, jonka otsikkona on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyvään 3 lukuun, jonka otsikkona on ”Palvelujen suorituspaikka”, sisältyy 3 jakso, jonka otsikko on ”Erityiset säännökset”. Tähän jaksoon sisältyy 9 alajakso, jonka otsikko on ”Muille kuin verovelvollisille henkilöille [unionin] ulkopuolelle suoritettavat palvelut” ja jossa olevassa 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan [ei-]verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut [unionin] ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [unionin] ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on:

– –

i) televiestintäpalvelut

– –”

7 Kyseisen 3 jakson 10 alajakso, jonka otsikko on ”Kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen estäminen”, sisälsivät arvonlisäverodirektiivin 59 a ja 59 b artiklan.

8 Tämän direktiivin 59 a artiklan sanamuoto oli seuraava:

”Kaksinkertaisen verotuksen, verottamattomuuden tai kilpailun vääristymisen estämiseksi jäsenvaltiot voivat niiden palvelujen osalta, joiden suorituspaikka määräytyy 44, 45, 56, 58 ja 59 artiklan mukaan, katsoa

a) minkä tahansa tällaisen palvelun tai kaikkien tällaisten palvelujen suorituspaikan, joka sijaitsee niiden alueella, sijaitsevan [unionin] ulkopuolella, jos palvelun tai palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu [unionin] ulkopuolella;

b) minkä tahansa tällaisen palvelun tai kaikkien tällaisten palvelujen suorituspaikan, joka sijaitsee [unionin] ulkopuolella, sijaitsevan niiden alueella, jos palvelun tai palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu niiden alueella.

– –”

9 Mainitun direktiivin 59 b artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa televiestintäpalveluihin ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan j alakohdassa tarkoitettuihin radio- ja televisiolähetyspalveluihin, joita verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä liiketoiminnan toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, on [unionin] ulkopuolella, taikka jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [unionin] ulkopuolella, suorittaa [ei-]verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet johonkin jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa.”

10 Arvonlisäverodirektiivin XIV osasto, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, sisältää 2 luvun, jossa oleva 398 artikla on sen ainoa artikla, ja siinä käsitellään neuvoa-antavaa komiteaa, jonka nimi on ”arvonlisäverokomitea”.

Itävallan oikeus

UStG

11 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 663/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä vuoden 2010 UStG), 3 a §:n sanamuoto on seuraava:

”Palvelujen suoritukset

3 a § (1) Palvelujen suoritukset ovat suorituksia, jotka eivät ole tavaran luovutuksia. Palvelun suoritus voi sisältää tekemättä jättämisen tai velvoitteen sietää tiettyä tekoa taikka tilaa.

– –

Palvelujen suorituspaikka

– –

(5) Sovellettaessa 6–16 momenttia ja [vuoden 2010 UStG:n sisämarkkinoita koskevassa liitteessä olevaa] 3a §:ää

1. elinkeinonharjoittajana pidetään 2 §:ssä tarkoitettua elinkeinonharjoittajaa siten, että elinkeinonharjoittajaa, joka suorittaa myös verovapaita liiketoimia, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien muiden sille suoritettujen palvelujen osalta

2. elinkeinonharjoittajana pidetään oikeushenkilöä, joka harjoittaa muuta kuin liiketoimintaa ja jolla on arvonlisäverotunniste

3. elinkeinonharjoittajana ei pidetä henkilöä tai henkilöiden yhteenliittymää, joka ei kuulu 1 ja 2 kohdan soveltamisalaan.

(6) Jollei 8–16 momentista ja [vuoden 2010 UStG:n sisämarkkinoita koskevassa liitteessä olevasta] 3 a §:stä muuta johdu, 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen elinkeinonharjoittajalle suoritettavien palvelun suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa. Jos palvelu suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteälle toimipaikalle, tämän kiinteän toimipaikan sijainti on tällöin ratkaiseva.

(7) Jollei 8–16 momentista ja [vuoden 2010 UStG:n sisämarkkinoita koskevassa liitteessä olevasta] 3a §:stä muuta johdu, palvelut, jotka suoritetaan 5 momentin 3 kohdassa tarkoitetulle muulle kuin elinkeinonharjoittajalle, katsotaan suoritetuiksi paikkakunnalla, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa liiketoimintaansa. Jos palvelu suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteästä toimipaikasta käsin, palvelun suorittamispaikkana on tämä kiinteä toimipaikka.

– –

(13) Jäljempänä 14 momentissa tarkoitettujen palvelujen suorituspaikat ovat seuraavat:

a) mikäli palvelun vastaanottaja ei ole elinkeinonharjoittaja 5 momentin 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla eikä vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka ole [unionin] alueella, palvelun suorituspaikka on palvelun vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka kolmannen maan alueella.

– –

(14) Edellä 13 momentissa tarkoitettuja palveluiden suorituksia ovat:

– –

12. televiestintäpalvelut

– –

(16) Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämiseksi Bundesminister für Finanzen [(valtiovarainministeri)] voi säätää asetuksella, että palvelujen, joiden suorituspaikka määräytyy 6, 7 ja 12 momentin tai 13 momentin a kohdan mukaisesti, suorituspaikka on paikka, jossa nämä palvelusuoritukset käytetään tai hyödynnetään. Tämän mukaisesti palvelun suorituspaikka voi olla

1. kolmannen maan alueella Itävallan alueen sijaan ja

2. Itävallan alueella kolmannen maan alueen sijaan. Tätä säännöstä ei sovelleta 14 momentin 14 kohdassa tarkoitettuihin palvelusuorituksiin, kun palvelun vastaanottaja ei ole elinkeinonharjoittaja 5 momentin 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla eikä vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka ole [unionin] alueella.”

Suorituspaikan siirtämisestä annettu asetus

12 Televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelujen suorituspaikan siirtämisestä annetussa valtiovarainministerin asetuksessa (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBl. II, 383/2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä suorituspaikan siirtämisestä annettu asetus), säädetään seuraavaa:

”Vuoden 1994 UStG:n, sellaisena kuin sitä on muutettu liittovaltion lailla (BGBl. I, 71/2003), 3 a §:n 10 momentin 13 ja 14 kohdan ja 3 a §:n 13 momentin nojalla säädetään seuraavaa:

1. Kun vuoden 1994 [UStG:n], BGBl. 663, sellaisena kuin sitä on muutettu liittovaltion lailla BGBl. I, 52/2009, 3 a §:n 14 momentin 12 ja 13 kohdassa tarkoitetun palvelun suorituspaikka on [unionin] alueen ulkopuolella vuoden 1994 [UstG:n] 3 a §:n mukaisesti, palvelu katsotaan suoritetuksi Itävallassa, kun palvelun käyttö tai hyödyntäminen tapahtuu siellä.

2. Televiestintäpalveluina pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, tekstin, kuvien ja äänien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen.”

Palautuksesta annettu asetus

13 Vähennettävän arvonlisäveron palautuksesta ulkomaisille yrityksille annetussa valtiovarainministeriön asetuksessa (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird; BGBl. 279/1995), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä palautuksesta annettu asetus), säädetään yksinkertaistetusta palautusmenettelystä asetuksen I §:n mukaisesti seuraavasti:

”1 § (1) Poiketen siitä, mitä vuoden 1994 UStG:n 20 §:ssä ja 21 §:n 1–5 momentissa säädetään, ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron palautus, johon voivat vedota Itävaltaan sijoittumattomat yritykset eli yritykset, joilla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa Itävallassa, toteutetaan 2, 3 ja 3 a §:n mukaisesti, jos palautusajanjakson aikana yritys

1. ei ole suorittanut vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa ja [vuoden 1994 UStG:n sisämarkkinoita koskevassa liitteessä olevassa] 1 §:ssä tarkoitettuja liiketoimia, tai

2. on suorittanut vain vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuja verovapaita liiketoimia tai

3. on suorittanut vain liiketoimia, joista syntyy veronmaksuvelvollisuus palvelun vastaanottajalle (vuoden 1994 UStG:n 19 §:n 1 momentin 2 kohta) tai

4. on suorittanut vain vuoden 1994 UStG:n 3 a §:n 13 momentin b kohdassa tarkoitettuja liiketoimia ja on soveltanut vuoden 1994 UStG:n 25 a §:n säännöstä tai toisessa jäsenvaltiossa [arvonlisäverodirektiivin] 357–369 artiklan säännöksiä.

(2) Edellä olevaa 1 momenttia ei sovelleta ostoihin sisältyviin veroihin, joiden perusteena on muut kuin 1 momentissa tarkoitetut Itävallassa suoritetut liiketoimet.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 SK Telecom on Etelä-Koreaan sijoittautunut yhtiö, joka tarjosi vuonna 2011 matkaviestinpalveluja asiakkailleen, jotka olivat niin ikään sijoittautuneet Etelä-Koreaan tai joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka oli Etelä-Koreassa, verkkovierailupalveluina, jotka mahdollistivat itävaltalaisen matkapuhelinverkon käyttämisen.

15 Tätä varten itävaltalainen matkaviestinverkko-operaattori tarjosi verkkonsa SK Telecomin käytettäväksi veloittaen siitä käyttömaksut sekä Itävallan arvonlisäveron, joka oli 20 %. SK Telecom puolestaan laskutti asiakkailtaan verkkovierailumaksut itävaltalaisen verkon käyttämisestä heidän oleskellessaan tilapäisesti Itävallan alueella.

16 SK Telecom teki verovirastolle palautushakemuksen sen arvonlisäveron palauttamiseksi, jonka Itävallan matkaviestinverkko-operaattori oli siltä laskuttanut vuodelta 2011, palautusasetuksen I §:ssä säädetyn yksinkertaistetun palautusmenettelyn mukaisesti.

17 Verovirasto hylkäsi tämän vaatimuksen sillä perusteella, että SK Telecomin asiakkailta veloitetut verkkovierailumaksut olivat arvonlisäveron alaisia Itävallassa suorituspaikan siirtämisestä annetun asetuksen, joka perustuu arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklaan, mukaisesti, koska suoritetuista televiestintäpalveluista ei kannettu kolmannessa maassa Itävallan lainsäädännössä säädettyä arvonlisäveroa vastaavaa veroa. Verovirasto katsoi näin ollen, että koska SK Telecom oli harjoittanut veronalaista liiketoimintaa Itävallassa, se ei voinut saada maksamansa arvonlisäveron palautusta mainitussa palautusmenettelyssä.

18 Verovirasto hylkäsi SK Telecomin veroviraston päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen, joka saatettiin tämän jälkeen Bundesfinanzgerichtin (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) käsiteltäväksi; tämä hyväksyi SK:n vaatimuksen arvonlisäveron palauttamisesta sillä perusteella, että suorituspaikan siirtämisestä annetun asetuksen soveltamisala oli liian laaja. Kyseisen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 59 a ja 59 b artiklasta nimittäin seuraa, että jäsenvaltiot voivat katsoa, että televiestintäpalvelujen suorituspaikka on niiden omalla alueella, vain siltä osin kuin on kyse tällaisista palveluista, joita suoritetaan henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka ovat sijoittautuneet unioniin tai joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on unionissa. Niinpä Bundesfinanzgericht katsoi, että suorituspaikan siirtämisestä annettu asetus oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, mutta kyseinen päätelmä ei kuitenkaan perustunut SK Telecomin argumenttiin, jonka mukaan sen asiakkaille tarjoamista verkkovierailupalveluista saaduista tuloista kannetaan kolmannessa maassa arvonlisäveroa vastaava vero, jonka verokannaksi on vahvistettu 10 prosenttia.

19 Bundesfinanzgericht katsoi näin ollen, että arvonlisäveron palautushakemuksen kattamana ajanjaksona se, että SK Telecom oli antanut kolmanteen maahan sijoittautuneille asiakkailleen mahdollisuuden soittaa puheluja Itävallassa Itävallan matkapuhelinverkkoa käyttäen, ei ollut Itävallassa verotettava liiketoimi, koska kyseisten palvelujen suorituspaikka oli kyseessä olevassa kolmannessa maassa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan SK Telecomilla oli siis oikeus saada takaisin itävaltalaiselle matkaviestinverkko-operaattorille maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero palautusasetuksen I §:ssä säädetyssä yksinkertaistetussa palautusmenettelyssä.

20 Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta), johon verovirasto teki Revision-valituksen, kumosi 13.9.2018 antamallaan tuomiolla Bundesfinanzgerichtin ratkaisun.

21 Verwaltungsgerichtshof katsoi, että arvonlisäverodirektiivin 59 a ja 59 b artiklan tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estäminen. Erityisesti ensin mainitussa säännöksessä säädetään jäsenvaltioiden yleisestä ja valinnaisesta mahdollisuudesta siirtää tiettyjen palvelujen suorituspaikka niiden arvonlisäverotusta varten. Toisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot ovat velvollisia siirtämään palvelujen suorituspaikan, kun kolmanteen maahan sijoittautunut yritys tarjoaa televiestintäpalveluja jäsenvaltioon sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka ovat sijoittautuneet johonkin jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa.

22 Antaessaan suorituspaikan siirtämistä koskevan asetuksen Itävallan lainsäätäjä on kyseisen tuomioistuimen mukaan siis käyttänyt tämän direktiivin 59 a artiklan mukaista mahdollisuutta tilanteissa, joista ei ole säädetty direktiivin 59 b artiklassa. Näin ollen silloin, kun henkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja ja joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle tai jolla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka unionin ulkopuolella, vastaanottaa Itävallan alueella kolmanteen maahan sijoittautuneen yhtiön tarjoamia televiestintäpalveluja, näiden palvelujen suorituspaikka on suorituspaikan siirtämisestä annetun asetuksen mukaisesti siirretty Itävaltaan.

23 Bundesfinanzgericht, jonka käsiteltäväksi Verwaltungsgerichtshof on palauttanut asian, pohtii edelleen, onko kansallinen säännös, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia verkkovierailupalveluja ”käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti” kyseisen jäsenvaltion alueella arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklassa tarkoitetulla tavalla, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, mikä oikeuttaa katsomaan, että näiden palvelujen suorituspaikka on tässä jäsenvaltiossa, vaikka nämä palvelut tarjotaan asiakkaille, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka oleskelevat mainitun jäsenvaltion alueella vain tilapäisesti.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että jos kyseisen direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia verkkovierailupalveluja todella ”käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti” jäsenvaltion alueella

kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla, on selvennettävä tavoitetta, jonka mukaan on vältettävä verottamatta jättäminen ja johon pyritään tässä säännöksessä tarkoitetulla mahdollisuudella siirtää palvelujen suorituspaikka.

25 Erityisesti olisi täsmennettävä, onko mainitussa säännöksessä tarkoitettua verottamatta jättämisen käsitettä tulkittava siten, että unionin oikeudessa säädetyn arvonlisäveron kaltaisen veron olemassaolo kolmannessa maassa on ratkaisevaa, jotta jäsenvaltio voisi katsoa kyseisten palvelujen suorituspaikan olevan sen alueella.

26 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa tulkittava siten, että verkkovierailupalvelujen käyttö jäsenvaltiossa siten, että väliaikaisesti tuossa jäsenvaltiossa oleskeleva ’muu kuin verovelvollinen loppukäyttäjä’, joka käyttää mainitun jäsenvaltion matkaviestinverkkoa tulevien ja lähtevien yhteyksien muodostamiseksi, on katsottava ’käyttämiseksi ja hyödyntämiseksi’ kyseisessä jäsenvaltiossa, mikä oikeuttaa suorituspaikan siirtämisen kolmannesta maasta kyseiseen jäsenvaltioon, vaikka palvelun tarjoava matkaviestinoperaattori ja loppukäyttäjä eivät ole sijoittautuneet [unionin] alueelle eikä loppukäyttäjällä ole myöskään kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa [unionin] alueella?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa tulkittava siten, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettujen televiestintäpalvelujen, joita tarjotaan [unionin] ulkopuolella [tämän direktiivin] 59 artiklan mukaan, suorituspaikka voidaan siirtää jäsenvaltion alueelle, vaikka palvelun tarjoava matkaviestinoperaattori ja loppukäyttäjä eivät ole sijoittautuneet [unionin] alueelle eikä loppukäyttäjällä ole myöskään kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa [unionin] alueella, vain siksi, ettei televiestintäpalveluista kolmannessa maassa kanneta unionin oikeudessa säädetyn arvonlisäveron kaltaista veroa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että kolmanteen maahan sijoittautuneen matkapuhelinoperaattorin asiakkailleen, jotka ovat niin ikään sijoittautuneet kyseiseen kolmanteen maahan tai joilla on siellä kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, tarjoamia verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat asiakkaille kansallisen matkaviestinverkon käyttämisen jäsenvaltiossa, jossa asiakkaat oleskelevat tilapäisesti, käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti tämän jäsenvaltion alueella tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla niin, että kyseinen jäsenvaltio voi katsoa näiden verkkovierailupalvelujen suorituspaikan olevan tässä jäsenvaltiossa, kun mainituista palveluista ei kyseisessä kolmannessa maassa kanneta arvonlisäveron kaltaista veroa.

28 On huomautettava, että arvonlisäverodirektiiviin sisältyvien, palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten logiikka edellyttää, että verotus suoritetaan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä palvelut kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tästä on todettava, että kyseisen direktiivin 59 artiklan ensimmäisen kohdan i alakohdan mukaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten verkkovierailupalvelujen, joiden osalta on kiistatonta, että kyse on saman direktiivin 24 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista televiestintäpalveluista, suorituspaikka, kun palvelut suoritetaan henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka ovat sijoittautuneet tai joilla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka unionin ulkopuolella, on paikka, johon nämä henkilöt ovat sijoittautuneet tai jossa heillä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

30 Poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot saavat kuitenkin katsoa, että sellaisten palvelujen osalta, joiden suorituspaikkaa säännellään muun muassa kyseisen direktiivin 59 artiklassa, tämä paikka, joka siis lähtökohtaisesti sijaitsee unionin ulkopuolella, sijaitseekin niiden alueella, jos näitä palveluja tosiasiallisesti käytetään tai niitä hyödynnetään niiden alueella.

31 Tästä on todettava, että kyseisen direktiivin 59 b artiklassa velvoitettiin jäsenvaltiot soveltamaan direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa televiestintäpalveluihin, joita pääasiassa kyseessä olevan matkapuhelinoperaattorin kaltainen verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka on unionin ulkopuolella, suorittaa henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia ja jotka ovat sijoittautuneet johonkin jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa.

32 Mainitun direktiivin 59 b artiklassa säädetystä velvollisuudesta ei kuitenkaan voi seurata, että muissa kuin kyseisessä säännöksessä tarkoitetuissa olosuhteissa rajoitettaisiin jäsenvaltioiden mahdollisuutta käyttää televiestintäpalvelujen osalta yleistä mahdollisuutta, joka niillä on saman direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla.

33 Tästä on todettava, että kyseisen 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa ei aseteta edellytystä, joka koskisi jäsenvaltioiden alueella oleskelun kestoa, kun kyse on henkilöistä, jotka ovat sijoittautuneet kolmanteen maahan tai joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on kolmannessa maassa, eikä erityisesti täsmennetä, että oleskelun jäsenvaltiossa olisi oltava vain tilapäistä.

34 Näin ollen tässä säännöksessä säädetyn mahdollisuuden käyttämiseksi on arvioitava, käytetäänkö tai hyödynnetäänkö pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia verkkovierailupalveluja tosiasiallisesti sen jäsenvaltion alueella, joka aikoo siirtää näiden palvelujen suorituspaikan alueelleen.

35 Verkkovierailupalvelu muodostuu pääasiallisesti suorituksesta, jonka matkaviestinpalvelujen tarjoaja tarjoaa asiakkailleen ja jonka avulla nämä voivat käyttää kannettavaa laitettaan muussa kuin kyseisen tarjoajan matkaviestinverkossa näiden verkkojen operaattoreiden välisten sopimusten perusteella. Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevien verkkovierailupalvelujen tarkoituksena on mahdollistaa se, että SK Telecomin asiakkaat voivat käyttää matkapuhelinpalveluja itävaltalaisen operaattorin matkaviestinverkon välityksellä, vaikka he ovat SK Telecomin ylläpitämän matkaviestinverkon ulkopuolella.

36 Tästä on huomautettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 On kuitenkin todettava, kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset verkkovierailupalvelut, joita tarjotaan henkilöille, jotka oleskelevat tilapäisesti jäsenvaltion alueella, ovat erillisiä ja riippumattomia muista matkaviestinpalveluista, joita nämä henkilöt voivat käyttää.

38 Lisäksi, kuten sekä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista että unionin tuomioistuimelle esitetyistä kirjallisista huomautuksista ilmenee, SK Telecom yksilöi erikseen nämä verkkovierailupalvelut ja erilliset maksut eli verkkovierailumaksut, jotka laskutetaan asiakkailta, joille näitä palveluja tarjotaan.

39 Verkkovierailupalvelujen luonteesta seuraa siis, että niiden tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen tapahtuu väistämättä kyseessä olevan jäsenvaltion alueella silloin, kun SK Telecomin asiakkaat oleskelevat tilapäisesti kyseisellä alueella.

40 On kuitenkin niin, että vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa edellytys, joka koskee kyseisten palvelujen tosiasiallista käyttöä tai hyödyntämistä jäsenvaltion alueella, täyttyisi, jäsenvaltio voi käyttää sille arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa annettua mahdollisuutta katsoa, että unionin ulkopuolella sijaitseva palvelujen suorituspaikka on kyseisen jäsenvaltion alueella, vain, mikäli tällä käytöllä estetään kaksinkertainen verotus, verottamatta jättäminen tai kilpailun vääristyminen.

41 Tältä osin on täsmennettävä ensinnäkin, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut – kyseisen direktiivin johdanto-osan 22 perustelukappaleesta ilmenee kyllä, että kaikkien unionissa kulutettujen televiestintäpalvelujen verotus perustuu unionin lainsäätäjän tahtoon estää kilpailun vääristyminen.

42 On kuitenkin huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin säännösten, joilla määritetään palvelujen suoritusten verotuspaikka, tavoitteena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 kohta ja tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Kun otetaan huomioon kyseisen direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan sanamuoto ja sen sijainti mainitun direktiivin V osaston 3 luvun 3 jakson 10 alajaksossa, jonka otsikko on ”Kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jättämisen estäminen”, on katsottava, että kyseisellä säännöksellä annettu mahdollisuus ei liity ainoastaan kilpailun vääristymien estämiseen vaan sillä pyritään myös välttämään kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jättämisen tilanteet.

44 Tästä seuraa, että jäsenvaltiot voivat vapaasti käyttää kyseisen direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa annettua mahdollisuutta silloin, kun tämän käytön ainoana vaikutuksena on korjata tilanne, jossa veroa ei kanneta unionissa, ja tilanne on unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen mukaan ollut tällainen pääasiassa kyseessä olevien verkkovierailupalvelujen osalta.

45 Toiseksi on täsmennettävä, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, että kyseisen säännöksen soveltamiseksi mahdollisia kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen tapauksia on arvioitava sen perusteella, millainen on kyseessä olevien palvelujen verokohtelu jäsenvaltioissa, eikä tällöin ole otettava huomioon verojärjestelmää, jota näihin palveluihin sovelletaan kyseisessä kolmannessa maassa.

46 Asia voi tosin olla toisin tämän kolmannen maan kanssa tällä alalla tehdyn kansainvälisen sopimuksen vuoksi. Ennakkoratkaisupyynnössä ja unionin tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa ei kuitenkaan mainita tällaista sopimusta.

47 Tämän tuomion 44 ja 45 kohdassa esitetyn vastainen ratkaisu johtaisi siihen, että arvonlisäveroa koskevien unionin sääntöjen soveltaminen riippuisi kolmansien maiden kansallisesta vero-oikeudesta. Tätä koskevan maininnan puuttuessa ei kuitenkaan voida olettaa, että tämä olisi ollut unionin lainsäätäjän tarkoitus.

48 Tulkintaa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat käyttää arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa annettua mahdollisuutta ottamatta lähtökohtaisesti huomioon verokohtelua, jota palveluihin sovelletaan asianomaisen kolmannen maan kansallisen verolainsäädännön perusteella, tukee lisäksi arvonlisäverokomitean, joka on kyseisen direktiivin 398 artiklassa perustettu neuvoa-antava komitea, omaksuma lähestymistapa; vaikka komitean suuntaviivat eivät ole sitovia, niitä voidaan käyttää apuna arvonlisäverodirektiivin tulkinnassa (ks. vastaavasti määräys 8.10.2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, ei julkaistu, EU:C:2020:814, 48 kohta).

49 Kyseisen komitean 30.9.2009 pidetyssä 89. kokouksessa laadituista suuntaviivoista (asiakirja B, Taxud.D.1(2010)176579, nro 645) ilmenee, että komitea on ollut yksimielinen siitä, että jäsenvaltioiden mahdollisuus käyttää tämän direktiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädettyä mahdollisuutta verottaa alueellaan tosiasiallisesti käytettyjä tai hyödynnettyjä palveluja ei riipu verokohtelusta, jota näihin palveluihin sovelletaan unionin ulkopuolella. Erityisesti se seikka, että palvelua voidaan verottaa kolmannessa maassa sen kansallisten sääntöjen nojalla, ei estä jäsenvaltiota verottamasta tätä palvelua, mikäli sitä käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti kyseisen jäsenvaltion alueella.

50 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kolmanteen maahan sijoittautuneen matkapuhelinoperaattorin asiakkailleen, jotka ovat niin ikään sijoittautuneet kyseiseen kolmanteen maahan tai joilla on siellä kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, tarjoamia verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat asiakkaille kansallisen matkaviestinverkon käyttämisen jäsenvaltiossa, jossa he oleskelevat tilapäisesti, käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti tämän jäsenvaltion alueella tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla niin, että kyseinen jäsenvaltio voi katsoa, että näiden verkkovierailupalvelujen suorituspaikka on tässä jäsenvaltiossa, kun – riippumatta verokohtelusta, jota näihin palveluihin sovelletaan kyseisen kolmannen maan kansallisen verolainsäädännön perusteella – tällaisen mahdollisuuden käyttämisellä estetään mainittujen palvelujen verottamatta jättäminen unionissa.

Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.2010 alkaen 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kolmanteen maahan sijoittautuneen matkapuhelinoperaattorin asiakkailleen, jotka ovat niin ikään sijoittautuneet kyseiseen kolmanteen maahan tai joilla on siellä kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, tarjoamia verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat asiakkaille kansallisen matkaviestinverkon käyttämisen jäsenvaltiossa, jossa he oleskelevat tilapäisesti, käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti tämän jäsenvaltion alueella tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla niin, että kyseinen jäsenvaltio voi katsoa, että näiden verkkovierailupalvelujen suorituspaikka on tässä jäsenvaltiossa, kun – riippumatta verokohtelusta, jota näihin palveluihin sovelletaan kyseisen kolmannen maan kansallisen verolainsäädännön perusteella – tällaisen mahdollisuuden käyttämisellä estetään mainittujen palvelujen verottamatta jättäminen unionissa.

Allekirjoitukset