Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 15. aprila 2021 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Določitev kraja opravljanja telekomunikacijskih storitev – Gostovanje državljanov tretjih držav v omrežjih mobilnih komunikacij v Evropski uniji – Člen 59a, prvi odstavek, točka (b) – Možnost držav članic, da prenesejo kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev na svoje ozemlje“

V zadevi C-593/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 29. julija 2019, ki je na Sodišče prispela 5. avgusta 2019, v postopku

SK Telecom Co. Ltd

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za SK Telecom Co. Ltd J. Fischer, davčni svetovalec,

– za avstrijsko vlado F. Koppensteiner, agent,

– za špansko vlado L. Aguilera Ruiz, agent,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in L. Mantl, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. oktobra 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 59a, prvi odstavek, točka (b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila od 1. januarja 2010 spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SK Telecom Co. Ltd in Finanzamt Graz-Stadt (finančna uprava mesta Gradec, Avstrija; v nadaljevanju: finančna uprava) zaradi vračila vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba SK Telecom plačala v zvezi z opravljanjem telekomunikacijskih storitev v davčnem letu 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 22 Direktive o DDV je navedeno:

„Za preprečevanje izkrivljanja konkurence na tem področju je treba obdavčiti vse telekomunikacijske storitve, porabljene v [Evropski uniji]. Tako bi morale biti telekomunikacijske storitve, opravljene davčnim zavezancem s sedežem v [Uniji] ali prejemnikom s sedežem v tretjih državah, načeloma obdavčene v kraju, kjer je sedež prejemnika storitev. Zaradi zagotovitve enotne obdavčitve telekomunikacijskih storitev, ki so dejansko uporabljene ali potrošene v [Uniji] in jih opravijo davčni zavezanci s sedežem na tretjih ozemljih ali v tretjih državah za osebe s sedežem v [Uniji], ki niso davčni zavezanci, morajo države članice vseeno zagotoviti, da je kraj opravljanja storitev v [Uniji].“

4 Člen 1(2) iz naslova 1 te direktive, ki opredeljuje njen predmet in področje uporabe, določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5 Poglavje 3 navedene direktive, naslovljeno „Opravljanje storitev“, iz naslova IV, naslovljenega „Obdavčljive transakcije“, vsebuje člen 24, ki v odstavku 2 določa:

„‚Telekomunikacijske storitve‘ pomenijo storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slik in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s povezanim prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje, vključno z zagotavljanjem dostopa do globalnih informacijskih omrežij.“

6 Naslov V te direktive, naslovljen „Kraj obdavčljivih transakcij“, vsebuje poglavje 3, ki se nanaša na kraj opravljanja storitev, v katerem je oddelek 3, naslovljen „Posebne določbe“. Člen 59 tega oddelka, ki vsebuje pododdelek 9, naslovljen „Storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež izven [Unije]“, je določal:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno prebivališče ali običajno prebivališče izven [Unije], je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče:

[…]

(i) telekomunikacijske storitve;

[…]“

7 V tem oddelku 3 je pododdelek 10, naslovljen „Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja“, vseboval člena 59a in 59b Direktive o DDV.

8 Člen 59a te direktive je določal:

„Da bi se izognile dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence, lahko države članice pri storitvah, za katere je kraj opravljanja določen v skladu s členi 44, 45, 56 in 59:

(a) za kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je na njihovem ozemlju, štejejo, kot da je zunaj [Unije], če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo zunaj [Unije];

(b) za kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je zunaj [Unije], štejejo, kot da je na njihovem ozemlju, če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo na njihovem ozemlju.

[…]“

9 Člen 59b navedene direktive je določal:

„Države članice uporabljajo člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b) v primeru telekomunikacijskih storitev in storitev radijskega in televizijskega oddajanja iz točke (j) prvega odstavka člena 59, ki jih davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj [Unije], ali katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj [Unije], kadar takšnega kraja dejavnosti ali takšne poslovne enote ni, opravlja osebam, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici.“

10 Naslov XIV Direktive o DDV, naslovljen „Druge določbe“, vsebuje poglavje 2, katerega člen 398, ki je edini člen tega poglavja, se nanaša na svetovalni odbor, imenovan „odbor za DDV“.

Avstrijsko pravo

UStG

11 Člen 3a Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) z dne 23. avgusta 1994 (BGBl. 663/1994; v nadaljevanju: UStG 1994) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG 2010), določa:

„Druge storitve

Člen 3a(1) Druge storitve so storitve, ki niso dobava. Druga storitev je lahko tudi opustitev dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja.

[…]

Kraj drugih storitev

[…]

(5) Za uporabo odstavkov od 6 do 16 in člena 3a [priloge (o notranjem trgu) UStG 2010]:

1. se šteje, da je podjetnik podjetnik v smislu člena 2, če podjetnik, ki prav tako ustvari neobdavčljiv promet, velja za podjetnika v zvezi z vsemi drugimi storitvami, ki so mu bile opravljene;

2. za podjetnika se šteje vsaka pravna oseba, ki opravlja nepodjetniške dejavnosti in ima identifikacijsko številko za DDV;

3. za podjetnika se ne šteje katera koli oseba ali združenje oseb, ki ne spada na področje uporabe točk 1 in 2.

(6) Ob upoštevanju odstavkov od 8 do 16 in člena 3a [priloge (o notranjem trgu) UStG 2010] se za druge storitve, opravljene za podjetnika v smislu odstavka 5, točki 1 in 2, šteje, da so opravljene na kraju, kjer naročnik izvaja svojo dejavnost. Če se druga storitev opravi za stalno poslovno enoto podjetnika, je odločilen kraj te stalne poslovne enote.

(7) Ob upoštevanju odstavkov od 8 do 16 in člena 3a [priloge (o notranjem trgu) UStG 2010] se za druge storitve, ki se ne opravljajo za podjetnika v smislu odstavka 5, točka 3, šteje, da so opravljene na kraju, kjer podjetnik upravlja svoje podjetje. Če drugo storitev opravlja stalna poslovna enota, se za kraj drugih storitev šteje kraj, kjer je stalna poslovna enota.

[…]

(13) Za druge storitve v smislu odstavka 14 še šteje, da so opravljene:

(a) če prejemnik storitve ni podjetnik v smislu odstavka 5, točka 3, in nima stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije], na kraju stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča prejemnika na ozemlju tretje države;

[…]

(14) Za druge storitve v smislu odstavka 13 še štejejo:

[…]

12. telekomunikacijske storitve;

[…]

(16) [Bundesminister für Finanzen (zvezni minister za finance)] lahko zaradi preprečitve dvojnega obdavčevanja, neobdavčevanja ali izkrivljanja konkurence z uredbo določi, da se za druge storitve, katerih kraj opravljanja se določi v skladu z odstavki 6, 7, 12 ali 13(a), šteje, da so opravljene na kraju, kjer so te druge storitve uporabljene ali potrošene. Zato je mogoče za kraj drugih storitev šteti, da je:

1. na ozemlju tretje države namesto na nacionalnem ozemlju; in

2. na nacionalnem ozemlju namesto na ozemlju tretje države. Ta določba se ne uporablja za storitve v smislu odstavka 14, točka 14, kadar prejemnik storitve ni podjetnik v smislu odstavka 5, točka 3, in nima stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije].“

Uredba o prenosu

12 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (uredba zveznega ministra za finance o prenosu kraja drugih storitev pri telekomunikacijskih storitvah ter radijskih in televizijskih storitvah) (BGBl. II, 383/2003) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: uredba o prenosu), določa:

„V skladu s členom 3a(10), točki 13 in 14, ter členom 3a(13) UStG 1994 v različici, ki izhaja iz [Bundesgesetz (zvezni zakon) (BGBl. I 71/2003)] se odreja:

1. Kadar je kraj opravljanja storitve iz člena 3a(14), točki 12 in 13, [UStG 1994] v različici, ki izhaja iz [Bundesgesetz (zvezni zakon) (BGBl. I 52/2009)] na podlagi člena 3a UStG 1994 zunaj ozemlja [Unije], je storitev opravljena na nacionalnem ozemlju, če je na njem uporabljena ali potrošena.

2. Za telekomunikacijske storitve se štejejo storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slike in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje.“

Uredba o vračilu

13 V Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (uredba zveznega ministra za finance o vračilu DDV, ki se lahko odbije tujim podjetjem) (BGBl. 279/1995) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: uredba o vračilu), je določen poenostavljen postopek vračila v skladu s členom I te uredbe, ki določa:

„Člen 1(1) Z odstopanjem od člena 20 in člena 21, od (1) do (5), UStG 1994 se vračilo odbitnega vstopnega davka, do katerega so upravičena podjetja, ki niso ustanovljena na ozemlju države, torej tista, ki nimajo niti sedeža niti poslovne enote na nacionalnem ozemlju, izvede v skladu s členi 2, 3 in 3a, če podjetje v obdobju vračila:

1. ni opravljalo transakcij v smislu člena 1(1), točki 1 in 2, UStG 1994 in člena 1 [priloge (o notranjem trgu) UStG 1994] ali

2. je opravljalo le transakcije, ki niso bile obdavčljive v smislu člena 6(1), točka 3, UStG 1994, ali

3. je opravljalo le transakcije, na podlagi katerih davčni dolg preide na prejemnika storitve (člen 19(1), drugi pododstavek, UStG 1994), ali

4. je opravljalo le transakcije v smislu člena 3a(13)(b) UStG 1994 in je uporabilo določbo iz člena 25a UStG 1994 ali v drugi državi članici določbe členov od 357 do 369 Direktive [o DDV].

(2) Odstavek 1 se ne uporablja za vstopni davek, ki je bil na nacionalnem ozemlju ustvarjen s transakcijami, ki niso tiste iz odstavka 1.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14 SK Telecom je družba s sedežem v Južni Koreji, ki je leta 2011 svojim strankam, ki so prav tako imele sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče v Južni Koreji, zagotavljala storitve mobilne telefonije v obliki storitev gostovanja, ki omogočajo uporabo avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja.

15 Operater avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja je za to proti plačilu pristojbine za uporabo, zvišane za avstrijski DDV, ki znaša 20 %, dal družbi SK Telecom na voljo svoje omrežje. Družba SK Telecom pa je svojim strankam obračunala stroške gostovanja za uporabo avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja med njihovim začasnim bivanjem na avstrijskem ozemlju.

16 Družba SK Telecom je v skladu s poenostavljenim postopkom vračila iz člena I uredbe o vračilu pri finančni upravi vložila vlogo za vračilo DDV, ki ji ga je zaračunal operater avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja za leto 2011.

17 Finančna uprava je to vlogo zavrnila z obrazložitvijo, da so bili stroški gostovanja, zaračunani strankam družbe SK Telecom, obdavčeni v Avstriji na podlagi uredbe o prenosu, ki temelji na členu 59a Direktive o DDV, ker v tretji državi za opravljene telekomunikacijske storitve ni bila določena dajatev, primerljiva z davkom na dodano vrednost, določenim v nacionalnem pravu. Po mnenju finančne uprave tako družba SK Telecom, ker je opravila obdavčljive storitve v Avstriji, ni mogla uveljavljati vračila plačanega DDV v okviru navedenega postopka.

18 Finančna uprava je zavrnila pritožbo družbe SK Telecom zoper njeno odločbo, nato pa je bila pritožba predložena Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki je ugodilo njeni vlogi za vračilo DDV z obrazložitvijo, da je obseg uredbe o prenosu preširok. Po mnenju tega sodišča namreč iz členov 59a in 59b Direktive o DDV izhaja, da smejo države članice šteti, da je kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev na njihovem ozemlju le v zvezi s storitvami, opravljenimi osebam, ki niso davčni zavezanci, s sedežem ali stalnim prebivališčem ali običajnim prebivališčem v Uniji. Zato je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) sklenilo, da uredba o prenosu ni združljiva s pravom Unije, ni pa tega sklepa utemeljilo na trditvi družbe SK Telecom, da so prihodki od storitev gostovanja, ki jih opravlja svojim strankam, predmet dajatve, primerljive z DDV v tretji državi, pri čemer je bila stopnja dajatve določena v višini 10 %.

19 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je torej menilo, da v obdobju, na katero se nanaša vloga za vračilo DDV, dejstvo, da je družba SK Telecom svojim strankam s sedežem v tretji državi dovolila telefonirati v Avstriji z uporabo avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja, ni obdavčljiva transakcija na nacionalnem ozemlju, ker je bil kraj opravljanja zadevnih storitev v zadevni tretji državi. Po mnenju tega sodišča je bila torej družba SK Telecom upravičena do vračila vstopnega DDV, plačanega operaterju avstrijskega mobilnega komunikacijskega omrežja, v okviru poenostavljenega postopka vračila, določenega v členu I uredbe o vračilu.

20 Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija), pri katerem je finančna uprava vložila redno revizijo, je s sodbo z dne 13. septembra 2018 odpravilo odločbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče).

21 Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) je v bistvu poudarilo, da je namen členov 59a in 59b Direktive o DDV preprečitev dvojnega obdavčevanja, neobdavčenja ali izkrivljanja konkurence. Zlasti naj bi prva od teh določb določala splošno in fakultativno možnost, da države članice prenesejo kraj opravljanja nekaterih storitev zaradi njihove obdavčitve z DDV. V skladu z drugo od teh določb naj bi države članice morale prenesti kraj opravljanja storitev, če podjetje s sedežem v tretji državi opravlja telekomunikacijske storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci in imajo stalno prebivališče ali običajno prebivališče v državi članici.

22 Avstrijski zakonodajalec naj bi torej s sprejetjem uredbe o prenosu uporabil pravico do izbire, ki jo daje člen 59a te direktive v primerih, ki niso zajeti v njenem členu 59b. Če torej oseba, ki ni podjetnik in ima sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče zunaj Unije, na avstrijskem ozemlju prejema telekomunikacijske storitve, ki jih opravlja družba s sedežem v tretji državi, se na podlagi uredbe o prenosu kraj opravljanja teh storitev prenese v Avstrijo.

23 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče), ki odloča o zadevi, potem ko mu jo je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) vrnilo v novo sojenje, se še naprej sprašuje o združljivosti nacionalne določbe, v skladu s katero so storitve gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, predmet „dejanske uporabe ali dejanske potrošnje“ na ozemlju države članice v smislu člena 59a Direktive o DDV, na podlagi česar je mogoče za kraj opravljanja teh storitev šteti, kot da je na ozemlju te države članice, čeprav se te storitve opravljajo strankam, ki niso davčni zavezanci in ki na ozemlju navedene države članice bivajo le začasno, s pravom Unije.

24 Poleg tega predložitveno sodišče meni, da če bi bilo treba člen 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive razlagati tako, da so storitve gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dejansko predmet „dejanske uporabe ali potrošnje“ na ozemlju države članice v smislu te določbe, bi bilo treba pojasniti cilj preprečitve neobdavčitve, ki se želi doseči z možnostjo prenosa kraja opravljanja storitev, določeno v navedeni določbi.

25 Zlasti bi bilo treba pojasniti, ali je treba pojem „neobdavčitev“ v smislu navedene določbe razlagati tako, da je obstoj davka, ki je primerljiv z DDV, ki ga določa pravo Unije, v tretji državi odločilen za to, da lahko država članica za kraj opravljanja zadevnih storitev šteje, kot da je na njenem ozemlju.

26 V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b), Direktive [o DDV] razlagati tako, da gre pri uporabi gostovanja v državi članici v okviru uporabe omrežja nacionalne mobilne telefonije zaradi vzpostavitve dohodnih in odhodnih povezav s strani ‚končne stranke, ki ni davčni zavezanec‘ in ki je na nacionalnem ozemlju začasno, za ‚uporabo in potrošnjo‘ na nacionalnem ozemlju, zaradi česar je mogoče kraj opravljanja storitev prenesti iz tretje države v to državo članico, čeprav ne operater mobilnih telefonskih storitev, ki je opravil storitve, ne končna stranka nimata sedeža na ozemlju [Unije] in končna stranka tudi nima stalnega ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije]?

2. Ali je treba člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b), Direktive [o DDV] razlagati tako, da je mogoče šteti, da je kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev, opisanih v vprašanju 1, ki so v skladu s členom 59 [te direktive] izven [Unije], na ozemlju države članice, čeprav ne operater mobilnih telefonskih storitev, ki je opravil storitve, ne končna stranka nimata sedeža na ozemlju [Unije] in končna stranka tudi nima stalnega ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije], le zato, ker za telekomunikacijske storitve v tretji državi ni določena dajatev, ki bi bila primerljiva z [DDV], kakršnega pozna pravo Unije?“

Vprašanji za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV razlagati tako, da je treba storitve gostovanja, ki jih operater mobilne telefonije s sedežem v tretji državi opravlja svojim strankam, ki imajo prav tako sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče v tej tretji državi, s tem, da jim omogoča, da uporabljajo nacionalno mobilno komunikacijsko omrežje države članice, v kateri začasno bivajo, šteti za storitve, ki so predmet „dejanske uporabe ali potrošnje“ na ozemlju te države članice v smislu te

določbe, tako da lahko navedena država članica za kraj opravljanja teh storitev gostovanja šteje, kot da je na njenem ozemlju, če te storitve niso predmet davčne obravnave, primerljive z obdavčitvijo z DDV v navedeni tretji državi.

28 Opozoriti je treba, da logika, na kateri temeljijo določbe Direktive o DDV v zvezi s krajem opravljanja storitev, narekuje, da se obdavčenje, kolikor je mogoče, opravi v kraju, kjer se storitve potrošijo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29 in navedena sodna praksa).

29 V zvezi s tem je v skladu s členom 59, prvi odstavek, točka (i), te direktive kraj opravljanja storitev gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, za katere ni sporno, da gre za telekomunikacijske storitve v smislu člena 24(2) te direktive – ker se te storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci in ki imajo sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče izven Unije – kraj, kjer imajo te osebe sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče.

30 Vendar lahko države članice na podlagi člena 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV v zvezi s storitvami, katerih kraj opravljanja storitev ureja zlasti člen 59 te direktive, izjemoma štejejo, da je ta kraj, ki je načeloma zunaj Unije, na njihovem ozemlju, če se te storitve dejansko uporabljajo ali potrošijo na njihovem ozemlju.

31 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je člen 59b te direktive državam članicam nalagal, da uporabijo člen 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive za telekomunikacijske storitve, ki jih davčni zavezanec, kot je operater mobilne telefonije iz postopka v glavni stvari, ki ima sedež svoje gospodarske dejavnosti zunaj Unije, opravi osebam, ki niso davčni zavezanci in ki imajo sedež ali stalno prebivališče ali začasno prebivališče v državi članici.

32 Vendar obveznost iz člena 59b navedene direktive ne more povzročiti, da bi bila v okoliščinah, ki niso navedene v tej določbi, omejena možnost držav članic, da v zvezi s telekomunikacijskimi storitvami uporabijo splošno možnost, ki jo imajo na podlagi člena 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive.

33 V zvezi s tem je treba poudariti, da ta člen 59a, prvi odstavek, točka (b), ne določa pogoja, ki bi se nanašal na trajanje bivanja oseb, ki imajo sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče v tretji državi, na ozemlju držav članic, zlasti glede na to, da je to bivanje tam zgolj začasno.

34 Zato je treba za izvrševanje možnosti, ki jo določa ta določba, presoditi, ali se storitve gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dejansko uporabljajo ali trošijo na ozemlju države članice, ki namerava tja preseliti kraj opravljanja teh storitev.

35 Storitev gostovanja je v bistvu storitev, ki jo ponudnik storitev mobilne komunikacije zagotavlja svojim naročnikom in ki jim omogoča uporabo njihove prenosne naprave v mobilnem komunikacijskem omrežju, ki ni omrežje tega ponudnika, na podlagi sporazumov, sklenjenih med operaterji teh omrežij. V obravnavanem primeru je namen storitev gostovanja iz postopka v glavni stvari omogočiti strankam družbe SK Telecom, čeprav so zunaj dosega mobilnega komunikacijskega omrežja, ki ga ta upravlja, da uporabljajo storitve mobilne telefonije prek mobilnega komunikacijskega omrežja avstrijskega operaterja.

36 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je iz ustaljene sodne prakse razvidno, prvič, da iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV izhaja, da je treba vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in neodvisno, in drugič, da se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega samo eno storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 36 in navedena sodna praksa).

37 Ugotoviti pa je treba, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 44 sklepnih predlogov, da so storitve gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se opravljajo osebam, ki začasno bivajo na ozemlju države članice, ločene in neodvisne od drugih storitev mobilnih komunikacij, ki so jih deležne te osebe.

38 Poleg tega, kot je razvidno iz informacij, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, in iz pisnih stališč, predloženih Sodišču, družba SK Telecom te storitve gostovanja ter ločene pristojbine, in sicer stroške gostovanja, ki se zaračunajo strankam, ki se jim te storitve zagotavljajo, opredeljuje ločeno.

39 Iz narave storitev gostovanja torej izhaja, da se te storitve dejansko uporabijo ali trošijo nujno na ozemlju zadevne države članice med začasnim bivanjem strank družbe SK Telecom na tem ozemlju.

40 Vendar tudi če je v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, pogoj v zvezi z dejansko uporabo ali potrošnjo zadevnih storitev na ozemlju države članice izpolnjen, lahko ta uporabi možnost, ki jo ima na podlagi člena 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV, da za kraj opravljanja storitev, ki je zunaj Unije, šteje, kot da je na njenem ozemlju, le če se je s tem mogoče izogniti primerom dvojnega obdavčenja, neobdavčenja ali izkrivljanja konkurence.

41 V zvezi s tem je treba na prvem mestu pojasniti, da je – kot je poudarilo predložitveno sodišče – iz uvodne izjave 22 te direktive razvidno, da je obdavčitev vseh telekomunikacijskih storitev, katerih potrošnja poteka v Uniji, sicer v skladu z voljo zakonodajalca Unije, da prepreči izkrivljanje konkurence.

42 Ob tem je treba opozoriti, da je cilj določb Direktive o DDV za določanje kraja obdavčenja opravljanja storitev izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (glej v tem smislu sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 41, in z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točka 28 ter navedena sodna praksa).

43 Glede na besedilo člena 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive in njegovo umestitev v pododdelek 10, naslovljen „Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja“, oddelka 3 poglavja 3 naslova V navedene direktive je treba ugotoviti, da možnost, ki jo daje ta določba, ne spada le v okvir preprečevanja izkrivljanja konkurence, temveč je namenjena tudi izognitvi primerov dvojnega obdavčevanja in neobdavčevanja.

44 Zato lahko države članice uporabijo možnost iz člena 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive, če je edini učinek te uporabe omiliti položaj neobdavčitve v Uniji, za kar je glede na informacije, ki jih ima na voljo Sodišče, šlo v primeru storitev gostovanja iz postopka v glavni stvari.

45 Na drugem mestu, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 88 sklepnih predlogov, je treba pojasniti, da je treba pri uporabi te določbe morebitno dvojno obdavčenje, neobdavčenje ali izkrivljanje konkurence presojati glede na davčno obravnavanje zadevnih storitev v državah članicah, ne da bi bilo treba upoštevati davčni sistem, ki velja za te storitve v zadevni tretji državi.

46 Seveda bi lahko bilo drugače zaradi mednarodnega sporazuma, sklenjenega na tem področju s to tretjo državo. Vendar v predlogu za sprejetje predhodne odločbe in stališčih, predloženih Sodišču, tak sporazum ni omenjen.

47 Rešitev, ki je v nasprotju z rešitvijo iz točk 44 in 45 te sodbe, bi povzročila, da bi bila uporaba pravil Unije na področju DDV odvisna od nacionalnega davčnega prava tretjih držav. Ker pa v tem smislu ni nič navedeno, ni mogoče domnevati, da je bil to namen zakonodajalca Unije.

48 Razlaga, v skladu s katero lahko države članice uporabijo možnost iz člena 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV, ne da bi načeloma upoštevale davčno obravnavanje, ki velja za storitve na podlagi nacionalnega davčnega prava zadevne tretje države, je poleg tega podprta s pristopom odbora za DDV, ki je posvetovalni odbor, ustanovljen s členom 398 te direktive, katerega smernice, čeprav niso zavezujoče, vseeno služijo kot pomoč za razlago Direktive o DDV (glej v tem smislu sklep z dne 8. oktobra 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, neobjavljen, EU:C:2020:814, točka 48).

49 Iz smernic tega odbora (89. zasedanje z dne 30. septembra 2009, dokument B, taxud.D.1(2010)176579 – 645) je namreč razvidno, da se je ta soglasno dogovoril, da to, da države članice uporabijo možnost iz člena 59a, prvi odstavek, točka (b), te direktive za obdavčitev storitev, ki se dejansko uporabljajo ali trošijo na njihovem ozemlju, ni odvisno od davčnega obravnavanja, ki velja za te storitve zunaj Unije. Zlasti dejstvo, da je storitev lahko obdavčena v tretji državi na podlagi njenih nacionalnih pravil, državi članici ne preprečuje, da bi jo obdavčila, če se dejansko uporablja ali troši na njenem ozemlju.

50 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV razlagati tako, da je treba storitve gostovanja, ki jih operater mobilne telefonije s sedežem v tretji državi opravlja svojim strankam, ki imajo prav tako sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče v tej tretji državi, s tem, da jim omogoča, da uporabljajo nacionalno mobilno komunikacijsko omrežje države članice, v kateri začasno bivajo, šteti za storitve, ki so predmet „dejanske uporabe ali potrošnje“ na ozemlju te države članice v smislu te določbe, tako da lahko navedena država članica za kraj opravljanja teh storitev gostovanja šteje, kot da je na njenem ozemlju, če je – ne glede na davčno obravnavanje, ki velja za te storitve na podlagi nacionalnega davčnega prava navedene tretje države – posledica izvrševanja take možnosti izognitev neobdavčitvi navedenih storitev v Uniji.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila od 1. januarja 2010 spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da je treba storitve gostovanja, ki jih operater mobilne telefonije s sedežem v tretji državi opravlja svojim strankam, ki imajo prav tako sedež ali stalno prebivališče ali običajno prebivališče v tej tretji državi, s tem, da jim omogoča, da uporabljajo nacionalno mobilno komunikacijsko omrežje države članice, v kateri začasno bivajo, šteti za storitve, ki so predmet „dejanske uporabe ali potrošnje“ na ozemlju te države članice v smislu te določbe, tako da lahko navedena država članica za kraj opravljanja teh storitev gostovanja šteje, kot da je na njenem ozemlju, če je – ne glede na davčno obravnavanje, ki velja za te storitve na podlagi nacionalnega davčnega prava navedene tretje države – posledica izvrševanja take možnosti izognitev neobdavčitvi navedenih storitev v Uniji.

Podpisi