TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2021. gada 15. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšana – Trešo valstu valstspiederīgo viesabonēšana mobilo sakaru tīklos Eiropas Savienībā – 59.a panta pirmās daļas b) punkts – Iespēja dalībvalstīm pārvietot telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanas vietu uz to teritoriju

Lietā C-593/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniedza ar 2019. gada 29. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 5. augustā, tiesvedībā

SK Telecom Co. Ltd

pret

Finanzamt Graz-Stadt,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regan [*E. Regan*] (referents), tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Likurgs [*C. Lycourgos*] un I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*],

ģenerāladvokāts: H. Saugmandsgors Ē [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *SK Telecom Co. Ltd* vārdā – *J. Fischer*, nodokļu konsultants,

– Austrijas valdības vārdā – *F. Koppensteiner*, pārstāvis,

– Spānijas valdības vārdā – *L. Aguilera Ruiz*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *L. Mantl*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 22. oktobra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kuri ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra un kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 59.a panta pirmās daļas b) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *SK Telecom Co. Ltd* un *Finanzamt Graz-Stadt* (Grācas pilsētas Finanšu pārvalde, Austrija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") par pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko *SK Telecom* samaksājusi priekšnodoklī par telekomunikāciju pakalpojumiem 2011. taksācijas gadā, atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 22. apsvērumam:

"Visiem telekomunikāciju pakalpojumiem, ko patērētāji izmanto [Eiropas Savienībā], būtu jāuzliek nodoklis, lai novērstu konkurences izkropļojumus šajā jomā. Tādēļ telekomunikāciju pakalpojumiem, kurus sniedz nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību [Savienībā], vai pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību trešās valstīs, principā nodoklis būtu jāuzliek vietā, kur pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību. Lai nodrošinātu to, ka uzliek vienādu nodokli telekomunikāciju pakalpojumiem, ko nodokļa maksātāji, kuri veic uzņēmējdarbību trešās teritorijās vai trešās valstīs, sniedz nodokļa maksātājiem, kuri veic uzņēmējdarbību [Savienībā], un ko faktiski lieto un izmanto [Savienībā], dalībvalstīm tomēr būtu jānodrošina to, ka piegādes vieta ir [Savienībā]."

4 Šīs direktīvas I sadaļā, kurā ir noteikts tās priekšmets un piemērošanas joma, ietvertajā 1. panta 2. punktā ir paredzēts:

"Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

5 Minētās direktīvas IV sadaļas "Darījumi, par kuriem uzliek nodokli" 3. nodaļā "Pakalpojumu sniegšana" ir ietverts 24. pants, kura 2. punktā ir noteikts:

""Telekomunikāciju pakalpojumi" ir pakalpojumi, kas saistīti ar signālu, vārdu, attēlu un skaņas vai jebkāda veida informācijas apraidi, nosūtīšanu vai uztveršanu, izmantojot vadus, radio, optiskas vai citas elektromagnētiskas sistēmas, tostarp šādas apraides, nosūtīšanas vai uztveršanas jaudas izmantošanas tiesību attiecīga nodošana un tiesību pāreja, tostarp piekļuves nodrošināšana globāliem informācijas tīkliem."

6 Šīs pašas direktīvas V sadaļā "To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli" ir ietverta 3. nodaļa "Pakalpojumu sniegšanas vieta", kurā ir iekļauta 3. iedaļa "Īpaši noteikumi". Šajā iedaļā ir ietverta 9. apakšiedaļa "Pakalpojumu sniegšana personām, kas nav nodokļa maksātājas, ārpus [Savienības]", kuras 59. pantā bija noteikts:

"Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas veic uzņēmējdarbību vai kam ir pastāvīga adrese vai parastā dzīvesvieta ārpus [Savienības], pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir šīs personas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta:

[..]

i) telekomunikāciju pakalpojumi;

[..]."

7 Šajā 3. iedaļā ietvertajā 10. apakšiedaļā "Nodokļa dubultas uzlikšanas un nodokļa neuzlikšanas novēršana" ietilpa PVN direktīvas 59.a un 59.b pants.

8 Šīs direktīvas 59.a pants bija izteikts šādi:

"Lai novērstu nodokļa dubultu uzlikšanu, nodokļa neuzlikšanu un konkurences traucējumus, attiecībā uz pakalpojumiem, kuru pakalpojumu sniegšanas vietu nosaka 44., 45., 56. un 59. pants, dalībvalstis var uzskatīt, ka:

a) visu šādu pakalpojumu sniegšanas vieta, ja tā atrodas attiecīgās dalībvalsts teritorijā, atrodas ārpus [Savienības], ja šo pakalpojumu faktiskā lietošana vai izmantošana notiek ārpus [Savienības];

b) visu šādu pakalpojumu sniegšanas vieta, ja tā atrodas ārpus [Savienības], atrodas attiecīgās dalībvalsts teritorijā, ja šo pakalpojumu faktiskā lietošana vai izmantošana notiek attiecīgās dalībvalsts teritorijā.

[..]"

9 Minētās direktīvas 59.b pantā bija paredzēts:

"Dalībvalstis 59.a panta [pirmās daļas b) punktu] piemēro 59. panta pirmās daļas j) [punktā] minētajiem telekomunikāciju pakalpojumiem un radio un televīzijas apraides pakalpojumiem, ko personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras veic uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī vai kurām tajā ir pastāvīga adrese vai parastā dzīvesvieta, sniedz nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras sniedz pakalpojumus, ir ārpus [Savienības] vai – ja šādas vietas vai pastāvīgas iestādes nav – kura pastāvīg[ā] adrese vai parastā dzīvesvieta ir ārpus [Savienības]."

10 PVN direktīvas XIV sadaļa "Dažādi" ietver 2. nodaļu, kuras 398. pants, kas ir tās vienīgais pants, attiecas uz padomdevēju komiteju, kas saukta "PVN komiteja".

Austrijas tiesību akti

UStG

11 1994. gada 23. augusta *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBl.* 663/1994, turpmāk tekstā – "1994. gada *UStG* "), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "2010. gada *UStG* "), 3.a pantā ir noteikts:

"Citi pakalpojumi

3.a pants. (1) Citi pakalpojumi ir pakalpojumi, kas nav piegāde. Cits pakalpojums var izpausties arī kā bezdarbība vai kādas darbības vai situācijas pieļaušana.

[..]

Citu pakalpojumu sniegšanas vieta

[..]

(5) [2010. gada *UStG* pielikuma (par iekšējo tirgu)] 6.–16. punkta, kā arī 3.a panta piemērošanas nolūkā:

1. "uzņēmējs" ir jebkurš uzņēmējs 2. panta izpratnē, ņemot vērā, ka uzņēmējs, kurš veic arī ar nodokli neapliekamus darījumus, attiecībā uz visiem citiem tam sniegtajiem pakalpojumiem tiek uzskatīts par uzņēmēju;

2. "uzņēmējs" ir jebkura juridiska persona, kas veic nekomerciālas darbības, kurai ir PVN identifikācijas numurs;

3. par uzņēmēju neuzskata jebkuru personu vai personu apvienību, kas neietilpst 1. un 2. punkta piemērošanas jomā.

(6) Ievērojot [2010. gada *UStG* pielikuma (par iekšējo tirgu)] 8.–16. punktu un 3.a pantu, citi pakalpojumi, kas sniegti uzņēmējam 5. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratnē, tiek uzskatīti par tādiem, kas ir sniegti vietā, kur pakalpojumu saņēmējs vada savu uzņēmumu. Ja cits pakalpojums tiek sniegts uzņēmēja pastāvīgajā uzņēmumā, tad noteicošā ir šī pastāvīgā uzņēmuma vieta.

(7) Ievērojot [2010. gada *UStG* pielikuma (par iekšējo tirgu)] 8.–16. punktu un 3.a pantu, citi pakalpojumi, kas netiek sniegti uzņēmējam 5. punkta 3. apakšpunkta izpratnē, tiek uzskatīti par tādiem, kas ir sniegti vietā, kur uzņēmējs vada savu uzņēmumu. Ja citu pakalpojumu sniedz pastāvīgs uzņēmums, tad to uzskata par pakalpojuma sniegšanas vietu.

[..]

(13) Attiecībā uz citiem pakalpojumiem 14. punkta izpratnē:

a) ja pakalpojuma saņēmējs nav uzņēmējs 5. punkta 3. apakšpunkta izpratnē un viņa pastāvīgā adrese, juridiskā adrese vai parastā dzīvesvieta nav [Savienības] teritorijā, šo citu pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja pastāvīgās adreses, juridiskās adreses vai parastās dzīvesvietas vieta trešās valsts teritorijā;

[..].

(14) Par citiem pakalpojumiem 13. punkta izpratnē uzskata šādus pakalpojumus:

[..]

12. telekomunikāciju pakalpojumi;

[..].

(16) Lai novērstu nodokļa dubultu uzlikšanu, nodokļa neuzlikšanu vai konkurences izkropļojumu, [*Bundesminister für Finanzen* (federālais finanšu ministrs)] ar noteikumiem var paredzēt, ka citi pakalpojumi, kuru sniegšanas vieta tiek noteikta saskaņā ar 6., 7., 12. punktu vai 13. punkta a) apakšpunktu, tiek uzskatīti par tādiem, kas tiek sniegti vietā, kur šie citi pakalpojumi tiek lietoti vai izmantoti. Līdz ar to var uzskatīt, ka cita pakalpojuma sniegšanas vieta atrodas:

1. trešās valsts teritorijā, nevis valsts teritorijā; un

2. valsts teritorijā, nevis trešās valsts teritorijā. Šī tiesību norma neattiecas uz pakalpojumiem 14. punkta 14. apakšpunkta izpratnē, ja pakalpojuma saņēmējs nav uzņēmējs 5. punkta 3. apakšpunkta izpratnē un kura pastāvīgā adrese, juridiskā adrese vai parastā dzīvesvieta nav [Savienības] teritorijā."

Noteikumi par pārvietošanu

12 *Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen* (federālā finanšu ministra noteikumi par citu telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides pakalpojumu sniegšanas vietas pārvietošanu) (*BGBl.* II, 383/2003), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "Noteikumi par pārvietošanu") ir noteikts:

"Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 3.a panta 10. punkta 13. un 14. apakšpunktu un 3.a panta 13. punktu [*Bundesgesetz* (federālais likums) (*BGBl.* I, 71/2003)] redakcijā tiek noteikts turpmākais:

1. Ja pakalpojumu sniegšanas vieta, kas minēta [1994. gada *UStG*] 3.a panta 14. punkta 12. un 13. apakšpunktā, [*Bundesgesetz* (Federālais likums) (*BGBl.* I, 52/2009)] redakcijā, piemērojot 1994. gada *UStG* 3.a pantu, atrodas ārpus [Savienības] teritorijas, pakalpojums tiek sniegts valsts teritorijā, ja tas šajā teritorijā tiek lietots vai izmantots.

2. Telekomunikāciju pakalpojumi ir pakalpojumi, kas saistīti ar signālu, vārdu, attēlu un skaņas vai jebkāda veida informācijas apraidi, nosūtīšanu vai uztveršanu, izmantojot vadus, radio, optiskas vai citas elektromagnētiskas sistēmas, tostarp šādas apraides, nosūtīšanas vai uztveršanas jaudas izmantošanas tiesību attiecīga nodošana un tiesību pāreja."

Noteikumi par atmaksu

13 *Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird* (federālā finanšu ministra noteikumi par ārvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem atskaitāmā PVN atmaksu) (*BGBl.* 279/1995), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "Noteikumi par atmaksu"), ir paredzēta vienkāršota atmaksas procedūra atbilstoši I pantam, kurā ir noteikts:

"1. pants. (1) Atkāpjoties no 1994. gada *UStG* 20. panta un 21. panta 1.–5. punkta, atskaitāma priekšnodokļa atmaksa, uz kuru var pretendēt uzņēmumi, kuri nav reģistrēti valsts iekšienē, proti, kuru juridiskā adrese vai reģistrācijas vieta neatrodas valsts teritorijā, tiek veikta saskaņā ar 2., 3. un 3.a pantu, ja atmaksas periodā uzņēmums:

1. nav veicis darījumus 1994. gada *UStG* 1. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta un [1994. gada *UStG* pielikuma (par iekšējo tirgu)] 1. panta izpratnē vai

2. ir veicis vienīgi darījumus, kas nav apliekami ar nodokli 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 3. apakšpunkta izpratnē, vai

3. ir veicis vienīgi darījumus, par kuru nodokļu parāds pāriet pakalpojumu saņēmējam (1994. gada *UStG* 19. panta 1. punkta otrā daļa), vai

4. ir veicis vienīgi darījumus 1994. gada *UStG* 3.a panta 13. punkta b) apakšpunkta izpratnē un ir izmantojis 1994. gada *UStG* 25.a pantā paredzēto noteikumu vai citā dalībvalstī – [PVN direktīvas] 357.–369. pantā paredzētos noteikumus.

(2) Šā panta 1. punktu nepiemēro priekšnodokļiem, kas iekasēti valsts teritorijā ar citiem darījumiem, kas nav minēti 1. punktā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 *SK Telecom* ir Dienvidkorejā reģistrēta sabiedrība, kas 2011. gadā sniedza mobilās telefonijas pakalpojumus saviem klientiem, kuri arī bija reģistrēti vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta bija Dienvidkorejā, viesabonēšanas pakalpojumu veidā, kas ļauj izmantot Austrijas mobilo sakaru tīklu.

15 Šajā nolūkā Austrijas mobilo sakaru tīkla operators savu tīklu nodeva *SK Telecom* rīcībā par izmantošanas nodevas samaksu, pieskaitot Austrijas PVN 20 % apmērā. Savukārt *SK Telecom* saviem klientiem izrakstīja rēķinu par viesabonēšanas maksu par Austrijas mobilo sakaru tīkla izmantošanu, kamēr tie uz laiku uzturējās Austrijas teritorijā.

16 *SK Telecom* saskaņā ar Noteikumu par atmaksu I pantā paredzēto vienkāršoto atmaksas procedūru nodokļu iestādē iesniedza pieteikumu par PVN atmaksu, ko Austrijas mobilo sakaru tīkla operators tam bija aprēķinājis par 2011. gadu.

17 Nodokļu iestāde šo pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz to, ka *SK Telecom* klientiem aprēķinātās viesabonēšanas maksas bija apliekamas ar nodokli Austrijā saskaņā ar Noteikumiem par pārvietošanu, kas ir balstīti uz PVN direktīvas 59.a pantu, jo par sniegtajiem telekomunikāciju pakalpojumiem trešā valstī nebija jāmaksā nodoklis, kas būtu pielīdzināms valsts tiesībās paredzētajam apgrozījuma nodoklim. Tādējādi nodokļu iestādes ieskatā, tā kā *SK Telecom* bija veikusi ar nodokli apliekamus darījumus Austrijā, PVN, kuru tā bija samaksājusi, nevarēja tai tikt atmaksāts saistībā ar minēto procedūru.

18 *SK Telecom* celto prasību par nodokļu iestādes lēmumu šī nodokļu iestāde noraidīja un pēc tam tā tika nodota *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija), kura apmierināja tās pieteikumu par PVN atmaksu, pamatojoties uz to, ka Noteikumi par pārvietošanu ir pārāk plaši piemērojami. Proti, šīs tiesas ieskatā no PVN direktīvas 59.a un 59.b panta izrietot, ka dalībvalstis var uzskatīt, ka telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas to teritorijā tikai attiecībā uz tiem pakalpojumiem, kuri sniegti personām, kas nav nodokļa maksātājas un kuras ir reģistrētas vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Savienībā. Līdz ar to *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) secināja, ka Noteikumi par pārvietošanu nav saderīgi ar Savienības tiesībām, tomēr šis secinājums nav pamatots ar *SK Telecom* argumentu, ka ieņēmumiem no šiem klientiem sniegtajiem viesabonēšanas pakalpojumiem ir piemērojams nodoklis, kas ir pielīdzināms PVN trešā valstī, t.i., nodoklim, kura nodokļa likme bija noteikta 10 % apmērā.

19 *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) tādējādi uzskatīja, ka laikposmā, uz kuru attiecas pieteikums par PVN atmaksu, tas, ka *SK Telecom* saviem trešā valstī reģistrētiem klientiem ir ļāvusi zvanīt Austrijā, izmantojot Austrijas mobilo sakaru tīklu, nav ar nodokli apliekams darījums valsts teritorijā, jo attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vieta atradās attiecīgajā trešā valstī. Šīs tiesas ieskatā *SK Telecom* tātad bija tiesības saņemt Austrijas mobilo sakaru tīkla operatoram priekšnodoklī samaksātā PVN atmaksu saskaņā ar Noteikumu par atmaksu I pantā paredzēto vienkāršoto atmaksas procedūru.

20 Izskatot nodokļu iestādes iesniegto parasto revīzijas sūdzību, *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) ar 2018. gada 13. septembra spriedumu atcēla *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēmumu.

21 *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa) būtībā norādīja, ka PVN direktīvas 59.a un 59.b panta mērķis bija novērst nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences izkropļojuma gadījumus. It īpaši pirmajā no šīm tiesību normām esot bijusi paredzēta vispārēja un fakultatīva iespēja dalībvalstīm pārcelt noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, lai tos apliktu ar PVN. Saskaņā ar otro no šīm tiesību normām dalībvalstīm esot bijis pienākums pārcelt pakalpojumu sniegšanas vietu, ja trešā valstī reģistrēts uzņēmums sniedz telekomunikāciju pakalpojumus personām, kas nav nodokļa maksātājas un kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir kādā dalībvalstī.

22 Pieņemot Noteikumus par pārvietošanu, Austrijas likumdevējs tādējādi esot izmantojis šīs direktīvas 59.a pantā paredzētās izvēles tiesības gadījumos, kas nav paredzēti tās 59.b pantā. Līdz ar to, ja persona, kas nav uzņēmējs un kura ir reģistrēta vai kuras pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir ārpus Savienības, Austrijas teritorijā saņem telekomunikāciju pakalpojumus, kurus sniedz trešā valstī reģistrēta sabiedrība, šo pakalpojumu sniegšanas vieta saskaņā ar Noteikumiem par pārvietošanu tiek pārcelta uz Austriju.

23 *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa), atkārtoti izskatot lietu, ko tai otrreizējai izskatīšanai nodevusi *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa), joprojām ir šaubas par tādas valsts tiesību normas atbilstību Savienības tiesībām, kurā ir paredzēts, ka tādi viesabonēšanas pakalpojumi kā pamatlietā aplūkotie tiek "faktiski lietoti vai izmantoti" dalībvalsts teritorijā PVN direktīvas 59.a panta izpratnē; tas ļauj uzskatīt, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir šīs dalībvalsts teritorijā, lai gan šie pakalpojumi tiek sniegti klientiem, kas nav nodokļa maksātāji un kuri minētās dalībvalsts teritorijā uzturas tikai uz laiku.

24 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka, ja šīs direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka tādi viesabonēšanas pakalpojumi kā pamatlietā aplūkotie patiešām tiek "faktiski lietoti vai izmantoti" dalībvalsts teritorijā šīs tiesību normas izpratnē, būtu jānoskaidro mērķis novērst nodokļa neuzlikšanas gadījumus, uz kuriem attiecas iespēja pārcelt minētajā tiesību normā paredzēto pakalpojumu sniegšanas vietu.

25 It īpaši esot jāprecizē, vai jēdziens "nodokļu neuzlikšana" minētās tiesību normas izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka trešā valstī pastāv Savienības tiesībās paredzēts PVN pielīdzināms nodoklis, ir noteicoši, lai dalībvalsts varētu uzskatīt, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas tās teritorijā.

26 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 59.a panta [pirmās daļas] b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka "galalietotāja, kas nav nodokļu maksātājs", kurš uz laiku uzturas valsts teritorijā, viesabonēšanas izmantošana dalībvalstī, piekļūstot valsts mobilo sakaru tīklam, lai izveidotu ienākošos un izejošos savienojumus, ir "lietošana un izmantošana" valsts teritorijā, kas dod tiesības pārvietot pakalpojumu sniegšanas vietu no trešās valsts uz šo dalībvalsti, neraugoties uz to, ka gan mobilo sakaru operators, kurš sniedz pakalpojumus, gan galalietotājs nav rezidenti [Savienības] teritorijā un galalietotājam nav arī pastāvīgās adreses vai parastās dzīvesvietas [Savienības] teritorijā?

2) Vai [PVN direktīvas] 59.a panta [pirmās daļas] b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka var uzskatīt, ka tādu telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanas vieta, kā aprakstīts pirmajā jautājumā, kas saskaņā ar [šīs direktīvas] 59. pantu atrodas ārpus [Savienības], atrodas dalībvalsts teritorijā, neraugoties uz to, ka gan mobilo sakaru operators, kurš sniedz pakalpojumus, gan galalietotājs nav rezidents [Savienības] teritorijā un galalietotājam nav arī pastāvīgās adreses vai parastās dzīvesvietas [Savienības] teritorijā, tikai tāpēc, ka telekomunikāciju pakalpojumi trešā valstī nav apliekami ar nodokli, kas ir pielīdzināms Savienības tiesībās paredzētajam [PVN]?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar abiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka viesabonēšanas pakalpojumi, kurus mobilās telefonijas operators, kurš ir reģistrēts trešā valstī, sniedz saviem klientiem, kuri arī ir reģistrēti vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir šajā trešā valstī, tiem ļaujot izmantot tās dalībvalsts valsts mobilo sakaru tīklu, kurā tie uzturas uz laiku, ir jāuzskata par tādiem, kas tiek "faktiski lietoti vai izmantoti" šīs dalībvalsts teritorijā šīs tiesību normas izpratnē, kā rezultātā minētā dalībvalsts var uzskatīt, ka šo viesabonēšanas pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas tās teritorijā, ja minētajā trešā valstī pret minētajiem pakalpojumiem netiek piemērots tāds nodokļu režīms, kas ir pielīdzināms PVN iekasēšanai.

28 Ir jāatgādina, ka PVN direktīvas noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti pakalpojumu patēriņa vietā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā ziņā saskaņā ar šīs direktīvas 59. panta pirmās daļas i) punktu tādu viesabonēšanas pakalpojumu sniegšanas vieta kā pamatlietā aplūkotie, par kuriem ir skaidrs, ka tie ir telekomunikāciju pakalpojumi šīs pašas direktīvas 24. panta 2. punkta izpratnē, ja šie pakalpojumi tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras ir reģistrētas vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir ārpus Savienības, ir vieta, kur šīs personas ir reģistrētas vai kur ir to pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta.

30 Tomēr, atkāpjoties no tā, PVN direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punktā dalībvalstīm attiecībā uz pakalpojumiem, kuru sniegšanas vietu reglamentē tostarp tās 59. pants, ir atļauts uzskatīt, ka šī vieta, kas principā atrodas ārpus Savienības, atrodas to teritorijā, ja šie pakalpojumi tiek faktiski lietoti vai izmantoti to teritorijā.

31 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ar šīs direktīvas 59.b pantu dalībvalstīm bija noteikts pienākums piemērot tās 59.a panta pirmās daļas b) punktu attiecībā uz telekomunikāciju pakalpojumiem, ko personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras ir reģistrētas vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir kādā dalībvalstī, sniedz nodokļa maksātājs, kurš, tāpat kā pamatlietā aplūkotais mobilās telefonijas operators, ir reģistrējis savas saimnieciskās darbības pastāvīgo vietu ārpus Savienības.

32 Tomēr minētās direktīvas 59.b pantā paredzētā pienākuma sekas nevar būt tādas, ka apstākļos, kas nav minēti šajā normā, tiktu ierobežota dalībvalstu iespēja attiecībā uz telekomunikāciju pakalpojumiem izmantot vispārējo iespēju, kas tām izriet no šīs pašas direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) apakšpunkta.

33 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šajā 59.a panta pirmās daļas b) punktā nav paredzēts nosacījums par uzturēšanās ilgumu dalībvalstu teritorijā personām, kuras ir reģistrētas vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir trešā valstī, it īpaši, ņemot vērā, ka šīs personas tajā uzturas tikai uz laiku.

34 Līdz ar to, lai izmantotu šajā tiesību normā paredzēto iespēju, ir jāizvērtē, vai tādi viesabonēšanas pakalpojumi kā pamatlietā tiek faktiski lietoti vai izmantoti tās dalībvalsts teritorijā, kura uz to plāno pārvietot šo pakalpojumu sniegšanas vietu.

35 Būtībā viesabonēšanas pakalpojums ir pakalpojums, ko mobilo sakaru pakalpojumu sniedzējs sniedz saviem abonentiem, ļaujot tiem izmantot savu pārnēsājamo ierīci mobilās saziņas tīklā, kas nav šo pakalpojumu sniedzēja tīkls, jo starp šo tīklu operatoriem ir noslēgti līgumi. Šajā gadījumā pamatlietā aplūkoto viesabonēšanas pakalpojumu mērķis ir ļaut *SK Telecom* klientiem, lai gan tie atrodas ārpus tās pārvaldītā mobilo sakaru tīkla, izmantot mobilās telefonijas pakalpojumus, lietojot Austrijas operatora mobilo sakaru tīklu.

36 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, pirmkārt, no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas ir secināms, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un ka, otrkārt, darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Ir jākonstatē, kā ir norādījis ģenerāladvokāts secinājumu 44. punktā, ka tādi viesabonēšanas pakalpojumi kā pamatlietā aplūkotie, kas tiek sniegti personām, kuras uz laiku uzturas dalībvalsts teritorijā, ir atsevišķi un neatkarīgi no citiem mobilo sakaru pakalpojumiem, kuri tiek sniegti šīm personām.

38 Turklāt, kā izriet gan no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas, gan no Tiesai iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem, *SK Telecom* šos viesabonēšanas pakalpojumus identificē atsevišķi, kā arī paredz atsevišķas maksas, proti, viesabonēšanas maksas, kas tiek aprēķinātas klientiem, kuriem šie pakalpojumi ir sniegti.

39 Tādējādi no viesabonēšanas pakalpojumu paša rakstura izriet, ka tie noteikti tiek faktiski lietoti vai izmantoti attiecīgās dalībvalsts teritorijā, kad *SK Telecom* klienti uz laiku uzturas šajā teritorijā.

40 Tomēr, pat ja tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, nosacījums par attiecīgo pakalpojumu faktisku lietošanu vai izmantošanu dalībvalsts teritorijā ir izpildīts, tā var izmantot PVN direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punktā tai sniegto iespēju uzskatīt, ka pakalpojumu sniegšanas vieta, kas atrodas ārpus Savienības, atrodas tās teritorijā, tikai, ciktāl šīs lietošanas rezultātā tiek novērsti nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences izkropļojuma gadījumi.

41 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāprecizē, ka ir taisnība, kā to ir uzsvērusi iesniedzējtiesa, ka no šīs direktīvas 22. apsvēruma izriet, ka visu telekomunikāciju pakalpojumu, kuru patēriņš notiek Savienībā, aplikšana ar nodokli atbilst Savienības likumdevēja gribai novērst konkurences izkropļojumus.

42 Šādos apstākļos ir jāatgādina, ka vietu, kurā pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli, noteicošo PVN direktīvas normu mērķis, pirmkārt, ir izvairīties no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts, un 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

43 Ņemot vērā šīs direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punkta formulējumu un tā izvietojumu minētās direktīvas V sadaļas 3. nodaļas 3. iedaļas 10. apakšiedaļā "Pasākumi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu un neaplikšanu ar nodokļiem", ir jāuzskata, ka ar šo tiesību normu sniegtā iespēja ne tikai iekļaujas konkurences izkropļojumu novēršanā, bet tās mērķis ir arī novērst nodokļu dubultas uzlikšanas un nodokļu neuzlikšanas gadījumus.

44 No tā izriet, ka dalībvalstis var izmantot šīs direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punktā paredzēto iespēju, ja šīs izmantošanas vienīgās sekas ir tādas, ka tiek labota nodokļu neuzlikšanas situācija Savienībā, kas saskaņā ar Tiesas rīcībā esošo informāciju tā bija pamatlietā aplūkoto viesabonēšanas pakalpojumu gadījumā.

45 Otrkārt, kā secinājumu 88. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, ir jāprecizē, ka šīs tiesību normas piemērošanas nolūkā iespējamie nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences izkropļojuma gadījumi ir jāvērtē atkarībā no attiecīgo pakalpojumu nodokļu režīma dalībvalstīs, neņemot vērā nodokļu režīmu, kurš attiecībā uz šiem pakalpojumiem ir jāpiemēro attiecīgajā trešā valstī.

46 Protams, tas varētu būt citādi starptautiska nolīguma, kas šajā jomā ir noslēgts ar šo trešo valsti, dēļ. Tomēr lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesai iesniegtajos apsvērumos šāds nolīgums nav minēts.

47 Šī sprieduma 44. un 45. punktā izklāstītajam risinājumam pretēja risinājuma rezultātā Savienības noteikumu PVN jomā piemērošana būtu atkarīga no trešo valstu iekšējām nodokļu tiesībām. Taču, tā kā šajā ziņā nav izdarītas nekādas norādes, nevar prezumēt, ka tāds būtu bijis Savienības likumdevēja nodoms.

48 Interpretāciju, saskaņā ar kuru dalībvalstis var izmantot PVN direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punktā paredzēto iespēju, principā neesot pienākumam ņemt vērā nodokļu režīmu, kas uz pakalpojumiem attiecas, pamatojoties uz attiecīgās trešās valsts iekšējām nodokļu tiesībām, turklāt apstiprina PVN komitejas izmantotā pieeja, kas ir ar šīs direktīvas 398. pantu izveidotā padomdevēja komiteja, kuras pamatnostādnes, lai arī tām nav saistošs spēks, tomēr tās ir uzskatāmas par palīglīdzekli PVN direktīvas interpretācijai (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2020. gada 8. oktobris, *Weindel Logistik Service*, C-621/19, nav publicēts, EU:C:2020:814, 48. punkts).

49 Proti, no šīs komitejas pamatnostādnēm (2009. gada 30. septembra 89. sanāksme, Dokuments B, taxud.d.1(2010)176579, Nr. 645) izriet, ka tā vienprātīgi ir vienojusies, ka tas, ka dalībvalstis izmanto šīs direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punktā paredzēto iespēju aplikt ar nodokli pakalpojumus, kas faktiski tiek lietoti vai izmantoti to teritorijā, nav atkarīgs no nodokļu režīma, kas šiem pakalpojumiem tiek piemērots ārpus Savienības. It īpaši tas, ka pakalpojums var tikt aplikts ar nodokli trešā valstī, piemērojot valsts tiesību normas, neliedz dalībvalstij to aplikt ar nodokli, ja tas tiek faktiski lietots vai izmantots tās teritorijā.

50 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka viesabonēšanas pakalpojumi, kurus mobilās telefonijas operators, kurš ir reģistrēts trešā valstī, sniedz saviem klientiem, kuri arī ir reģistrēti vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir šajā trešā valstī, tiem ļaujot izmantot tās dalībvalsts valsts mobilo sakaru tīklu, kurā tie uzturas uz laiku, ir jāuzskata par tādiem, kas tiek "faktiski

lietoti vai izmantoti" šīs dalībvalsts teritorijā šīs tiesību normas izpratnē, kā rezultātā minētā dalībvalsts var uzskatīt, ka šo viesabonēšanas pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas tās teritorijā, ja, neraugoties uz šiem pakalpojumiem piemēroto nodokļu režīmu saskaņā ar minētās trešās valsts iekšējām nodokļu tiesībām, šādas iespējas izmantošanas sekas ir nodokļu neuzlikšanas minētajiem pakalpojumiem Savienībā novēršana.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kuri ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra un kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka viesabonēšanas pakalpojumi, kurus mobilās telefonijas operators, kurš ir reģistrēts trešā valstī, sniedz saviem klientiem, kuri arī ir reģistrēti vai kuru pastāvīgā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta ir šajā trešā valstī, tiem ļaujot izmantot tās dalībvalsts valsts mobilo sakaru tīklu, kurā tie uzturas uz laiku, ir jāuzskata par tādiem, kas tiek "faktiski lietoti vai izmantoti" šīs dalībvalsts teritorijā šīs tiesību normas izpratnē, kā rezultātā minētā dalībvalsts var uzskatīt, ka šo viesabonēšanas pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas tās teritorijā, ja, neraugoties uz šiem pakalpojumiem piemēroto nodokļu režīmu saskaņā ar minētās trešās valsts iekšējām nodokļu tiesībām, šādas iespējas izmantošanas sekas ir nodokļu neuzlikšanas minētajiem pakalpojumiem Savienībā novēršana.

[Paraksti]