

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 15 d.(*)

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

Byloje C-593/19

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

SK Telecom Co. Ltd

prieš

Finanzamt Graz-Stadt

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

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

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *SK Telecom Co. Ltd*, atstovaujamos mokesčių patarėjo J. Fischer,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos F. Koppensteiner,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 22 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Visos [Europos Sąjungoje] vartojamos telekomunikacijų paslaugos turėtų būti apmokestinamos siekiant išvengti konkurencijos iškreipimo šioje srityje. Dėl to telekomunikacijų paslaugos, teikiamos [Sąjungoje] sistemigusiems apmokestinamiesiems asmenims arba trečiuosiose šalyse sistemigusiems pirkėjams, turėtų iš esmės būti apmokestinamos toje vietoje, kurioje yra sisteminės paslaugas siūijantis asmuo. Siekdamas užtikrinti, kad telekomunikacijų paslaugos, kurias trečiuosiose teritorijose ar šalyse sisteminę apmokestinamieji asmenys teikia [Sąjungoje] sistemigusiems neapmokestinamiesiems asmenims ir kurios faktiškai vartojamos ar kuriomis naudojamosi [Sąjungoje], būtų apmokestinamos vienodai, valstybės narės vis dėlto turėtų nustatyti, kad jų tiekimo vieta yra [Sąjungoje].“

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

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

Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekė ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama visų vairioms su naudą sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

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

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

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

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

„Toliau išvardytą paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui, kuris yra sisteminis arba turi

nuolatin? adres?, ar paprastai gyvena už [S?jungos] rib?, vieta yra ten, kur tas asmuo yra ?sisteig?s, turi nuolatin? adres? ar paprastai gyvena:

<...>

i) telekomunikacij? paslaugos;

<...>“

7 Šiame 3 skirsnyje esan?iame 10 poskirsnys „Dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo prevencija“ buvo PVM direktyvos 59a ir 59b straipsniai.

8 Šios direktyvos 59a straipsnis buvo suformuluotas taip:

„44, 45, 56 ir 59 straipsniais reglamentuojamo paslaug? teikimo vietos atžvilgiu valstyb?s nar?s, siekdamos užkirsti keli? dvigubam apmokestinimui, neapmokestinimui ar konkurencijos iškraipymui, gali laikyti, kad:

a) vienos ar vis? ši? paslaug? teikimo vieta yra už [S?jungos] rib? tais atvejais, jei paslaug?, kuri? teikimo vieta yra j? teritorijoje, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta už [S?jungos] rib?;

b) vienos ar vis? ši? paslaug? teikimo vieta yra j? teritorijoje tais atvejais, jei paslaug?, kuri? teikimo vieta yra už [S?jungos] rib?, faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta j? teritorijoje.

<...>“

9 Min?tos direktyvos 59b straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punkt? taiko telekomunikacij? paslaugoms ir 59 straipsnio pirmos pastraipos j punkte nurodytoms radijo ir televizijos transliavimo paslaugoms, kurias valstyb?je nar?je ?sisteigusiesiems ar joje turintiems nuolatin? gyvenam?j? viet?, ar paprastai gyvenantiems neapmokestinamiesiems asmenims teikia apmokestinamasis asmuo, kuris yra ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? padalin?, iš kurio teikia paslaugas, už [S?jungos] rib?, arba kuris, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, turi nuolatin? gyvenam?j? viet? arba paprastai gyvena už [S?jungos] rib?.“

10 PVM direktyvos XIV antraštin?je dalyje „Kitos nuostatos“ yra 2 skyrius, kurio vienintelis 398 straipsnis susij?s su patariamuoju komitetu, vadinamu „PVM komitetas“.

Austrijos teis?

UStG

11 1994 m. rugpj??io 23 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, *BGBI.* 663/1994; toliau – 1994 m. *UStG*) pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos (toliau – 2010 m. *UStG*) 3a straipsnyje nustatyta:

„Kit? paslaug? teikimas

3a straipsnis (1) Kitos paslaugos yra paslaugos, kurios neapima paslaug? teikimo. Kita paslauga gali b?ti ir neveikimas arba veiksmo ar pad?ties toleravimas.

<...>

Kit? paslaug? teikimo vieta

<...>

(5) Taikant 6–16 dalis ir [2010 m. *UStG priedo* (d?l vidaus rinkos)] 3a straipsn?:

1) verslininku laikomas bet kuris verslininkas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsn?, o verslininkas, kuris vykdo ir neapmokestinamuosius sandorius, yra laikomas verslininku d?l vis? kit? jam suteikt? paslaug?;

2) verslininku laikomas bet kuris juridinis asmuo, vykdamas ne verslo veikl? ir turintis PVM mok?tojo kod?;

3) verslininku nelaikomas bet kuris asmuo ar asmen? grup?, kurie nepatenka ? 1 ir 2 punkt? taikymo srit?.

(6) Jeigu 8–16 dalyse ir [2010 m. *UStG priedo* (d?l vidaus rinkos)] 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 1 ir 2 punktus, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur paslaugas ?sigyjantis asmuo vykdo savo veikl?. Jeigu kita paslauga suteikiama verslininko nuolatinio padalinio vietoje, lemiam? reikšm? turi šio nuolatinio padalinio vieta.

(7) Jeigu 8–16 dalyse ir [2010 m. *UStG priedo* (d?l vidaus rinkos)] 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos, kurios n?ra teikiamos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 3 punkt?, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur verslininkas vykdo savo veikl?. Jeigu kit? paslaug? teikia nuolatinis padalinys, jo vieta yra laikoma paslaug? teikimo vieta.

<...>

(13) Laikoma, kad kit? paslaug?, kaip tai suprantama pagal 14 dal?, teikimo vieta yra:

a) jeigu paslaugas ?sigyjantis asmuo n?ra verslininkas, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 3 punkt?, ir neturi nuolatin?s gyvenamosios vietos, buvein?s ar ?prastos gyvenamosios vietos [S?jungos] teritorijoje, – paslaugas ?sigyjan?io asmens nuolatin? gyvenamoji vieta, buvein? ar ?prasta gyvenamoji vieta tre?iosios šalies teritorijoje;

<...>

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

<...>

12) telekomunikacij? paslaugos;

<...>

(16) Siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškreipymo [*Bundesminister für Finanzen* (Federalinis finans? ministras)], priimdamas ?sakym?, gali nustatyti, kad kitos paslaugos, kuri? teikimo vieta nustatoma remiantis 6, 7, 12 dalimis ar 13 dalies a punktu, laikomos teikiamomis toje vietoje, kur jos vartojamos ar naudojamos. Tod?l gali b?ti laikoma, kad kitos paslaugos teikimo vieta yra:

1) tre?iosios šalies teritorijoje, o ne nacionalin?je teritorijoje; ir

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

Sakymas dėl perkėlimo

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

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

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

2. Telekomunikacijų paslaugos – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidiniais, radijo, optiniais arba kitomis elektromagnetiniais sistemomis, skaitant su tuo susijusius teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajūgumais perdavimą arba suteikimą.“

Sakymas dėl grąžinimo

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

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

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

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

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

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

(2) 1 dalis netaikoma pirkimo mokesčiams, kurie nacionalinėje teritorijoje yra susiję su kitais nei

1 dalyje nurodytais sandoriais.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 *SK Telecom* yra Piet? Kor?joje ?steigta bendrov?, kuri 2011 m. teik? judriojo telefono ry?io paslaugas, b?tent tarptinklinio ry?io paslaugas, leidžian?ias naudotis Austrijos judriojo ry?io tinklu, savo klientams, kurie taip pat buvo ?sisteig? arba tur?jo nuolatin? ar ?prast? gyvenam?j? viet? Piet? Kor?joje.

15 Šiuo tikslu Austrijos judriojo ry?io tinklo operatorius leido naudotis savo tinklu *SK Telecom*, sumok?jus naudotojo mokest? ir Austrijoje taikom? 20 % PVM. *SK Telecom* išraš? s?skaitas fakt?ras savo klientams ir nurod? tarptinklinio ry?io išlaidas už naudojim?si Austrijos judriojo ry?io tinklu j? laikino buvimo Austrijos teritorijoje metu.

16 *SK Telecom* pateik? mokes?i? inspekcijai prašym? gr?žinti PVM, kur? Austrijos judriojo ry?io tinklo operatorius ?trauk? ? jai išrašytas s?skaitas fakt?ras už 2011 m., pagal supaprastint? gr?žinimo proced?r?, numatyt? ?sakymo d?l gr?žinimo I straipsnyje.

17 Mokes?i? inspekcija atmet? š? prašym?, motyvuodama tuo, kad tarptinklinio ry?io išlaidos, nurodytos *SK Telecom* klientams išrašytose s?skaitose fakt?rose, apmokestinamos Austrijoje pagal ?sakym? d?l perk?limo, grindžiam? PVM direktyvos 59a straipsniu, nes suteiktos telekomunikacij? paslaugos nebuvo tre?iojoje šalyje apmokestintos mokes?iu, panašiu ? nacionalin?je teis?je numatyt? apyvartos mokest?. Taigi, mokes?i? inspekcijos teigimu, kadangi *SK Telecom* ?vykd? apmokestinamuosius sandorius Austrijoje, PVM, kur? ji sumok?jo, negali b?ti jai gr?žintas pagal min?t? proced?r?.

18 Kai mokes?i? inspekcija atmet? d?l jos sprendimo *SK Telecom* pateikt? skund?, šis buvo pateiktas *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas, Austrija); jis patenkin? *SK Telecom* prašym? gr?žinti PVM, motyvuodamas tuo, kad ?sakymo d?l perk?limo taikymo sritis buvo pernelyg išpl?sta. To teismo teigimu, iš PVM direktyvos 59a ir 59b straipsni? matyti, kad valstyb?s nar?s gali telekomunikacij? paslaug? teikimo viet? laikyti esan?ia j? teritorijoje tik d?l t? ši? paslaug?, kurios teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, ?sisteigusiems ar turintiems nuolatin? ar ?prast? gyvenam?j? viet? S?jungoje. Taigi *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend?, kad ?sakymas d?l perk?limo yra nesuderinamas su S?jungos teise, ta?iau tokia išvada nebuvo grindžiama *SK Telecom* argumentu, kad pajamoms iš jos klientams teikiam? tarptinklinio ry?io paslaug? tre?iojoje šalyje yra taikomas fiksuoto 10 % tarifo mokestis, panašus ? PVM.

19 *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend?: tai, kad per laikotarp?, d?l kurio pateiktas prašymas gr?žinti PVM, *SK Telecom* leido tre?iojoje šalyje ?sisteigusiems savo klientams skambinti telefonu Austrijoje naudojantis šios šalies judriojo ry?io tinklu, n?ra nacionalin?je teritorijoje apmokestinamas sandoris, nes atitinkam? paslaug? teikimo vieta buvo aptariamoje tre?iojoje šalyje. To teismo teigimu, *SK Telecom* tur?jo teis? susigr?žinti Austrijos judriojo ry?io tinklo operatoriui sumok?t? pirkimo PVM pagal ?sakymo d?l gr?žinimo I straipsnyje numatyt? supaprastint? gr?žinimo proced?r?.

20 Gav?s mokes?i? inspekcijos kasacin? skund? *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas, Austrija) 2018 m. rugs?jo 13 d. sprendimu panaikino *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) sprendim?.

21 *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) iš esm?s pažym?jo, kad PVM direktyvos 59a ir 59b straipsni? tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo atvej?. Konkre?iai kalbant, pirmojoje iš ši? nuostat? valstyb?ms nar?ms

numatyta bendra ir fakultatyvi galimyb? perkelti tam tikr? paslaug? teikimo viet? j? apmokestinimo PVM tikslais. Pagal antr?j? iš ši? nuostat? valstyb?s nar?s privalo perkelti paslaug? teikimo viet?, kai tre?iojoje šalyje ?steigta ?mon? teikia telekomunikacij? paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims, kurie yra ?sisteig? arba turi nuolatin? ar ?prast? gyvenam?j? viet? valstyb?je nar?je.

22 Priimdamas ?sakym? d?l perk?limo Austrijos ?statym? leid?jas pasinaudojo šios direktyvos 59a straipsnyje suteikta pasirinkimo teise jos 59b straipsnyje nenumatytais atvejais. Taigi, kai asmuo, kuris n?ra verslininkas ir yra ?sisteig?s arba ?prastai gyvena už S?jungos rib?, Austrijos teritorijoje naudojami tre?iojoje šalyje ?steigtos bendrov?s teikiamomis telekomunikacij? paslaugomis, ši? paslaug? teikimo vieta perkeliama ? Austrij? pagal ?sakym? d?l perk?limo.

23 Po to, kai *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas) gr?žino byl?, *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) dar turi abejoni? d?l to, ar su S?jungos teise yra suderinama nacionalin? nuostata, pagal kuri? tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je bylose, yra „faktiškai vartojamos ar naudojamos“ valstyb?s nar?s teritorijoje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 59a straipsn?, ir d?l to galima daryti išvad?, kad ši? paslaug? teikimo vieta yra šios valstyb?s nar?s teritorijoje, nors jos suteiktos klientams – neapmokestinamiesiems asmenims, tik laikinai buvusiems min?tos valstyb?s nar?s teritorijoje.

24 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad jeigu šios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkt? reik?t? aiškinti taip, kad tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je bylose, iš tikr?j? yra „faktiškai vartojamos ar naudojamos“ valstyb?s nar?s teritorijoje, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, reik?t? paaiškinti tiksl? išvengti neapmokestinimo atvej?, kurio siekiama galimybe perkelti paslaug? teikimo viet?, numatyta min?toje nuostatoje.

25 Konkre?iai kalbant, reikia patikslinti, ar s?voka „neapmokestinimas“, kaip ji suprantama pagal min?t? nuostat?, turi b?ti aiškinama taip, kad mokes?io, panašaus ? S?jungos teis?je numatyt? PVM, buvimas tre?iojoje šalyje lemia tai, kad valstyb? nar? gal?t? atitinkam? paslaug? teikimo viet? laikyti esan?ia jos teritorijoje.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punktas aiškinamas taip, kad naudojimasis tarptinkliniu ryšiu valstyb?je nar?je, kai laikinai šalyje esan?iam „neapmokestinamajam galutiniam klientui“ suteikiama teis? naudotis šalies judriojo ryšio tinklu siekiant skambinti ar priimti skambu?ius, laikytinas „vartojimu ir naudojimu“ šalyje, suteikian?iu teis? paslaug? teikimo viet? perkelti iš tre?iosios šalies ? ši? valstyb? nar?, nors nei paslaugas teikiantis judriojo ryšio operatorius, nei galutinis klientas n?ra ?sisteig? [S?jungos] teritorijoje, o galutinis klientas neturi nuolatin?s gyvenamosios vietos arba ?prastin?s gyvenamosios vietos [S?jungos] teritorijoje?

2. Ar [PVM direktyvos] 59a straipsnio [pirmos pastraipos] b punktas aiškinamas taip, kad pirmajame klausime nurodyt? telekomunikacij? paslaug? teikimo vieta, kuri pagal [šios direktyvos] 59 straipsn? yra už [S?jungos] rib?, gali b?ti laikoma esan?ia valstyb?s nar?s teritorijoje, nors nei paslaugas teikiantis judriojo ryšio operatorius, nei galutinis klientas n?ra ?sisteig? [S?jungos] teritorijoje, o galutinis klientas neturi nuolatin?s ar ?prastin?s gyvenamosios vietos [S?jungos] teritorijoje, motyvuojant vien tuo, kad tre?iojoje šalyje telekomunikacij? paslaugoms netaikomas joks mokestis, panašus ? S?jungos teis?je numatyt? [PVM]?“

D?l prejudicini? klausim?

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

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

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

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

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

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

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

34 Taigi, siekiant pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta galimybe, reikia vertinti, ar tarptinklinio ryšio paslaugos, kaip antai nagrinjamos pagrindinėje byloje, yra faktiškai vartojamos ar naudojamos valstybės narės teritorijoje, ir kuri ši valstybė narė siekia perkelti šio paslaugų teikimo vietą.

35 Iš esmės tarptinklinio ryšio paslauga – tai mobiliojo ryšio paslaugų teikėjo abonentams

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

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

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

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

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

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

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

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

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

44 Darytina išvada, kad valstybės narės gali pasinaudoti šios direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punkte numatyta galimybe, kai tokio pasinaudojimo pasekmė būtų tai, kad ištaisoma

padėtis, kai paslaugos neapmokestinamos Sjungoje, o remiantis Teisingumo Teismo turima informacija taip ir yra pagrindinąje byloje nagrinįjamą tarptinklinio ryšio paslaugų atvejų.

45 Antra, kaip savo išvados 88 punkte pažymįjo generalinis advokatas, taikant šį nuostatą galimi dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo atvejai turi būti vertinami atsižvelgiant į atitinkamą paslaugų apmokestinimą valstybųse narųse, nesant reikalo atsižvelgti į apmokestinimo schemą, taikomą šioms paslaugoms atitinkamoje trečiojoje šalyje.

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

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

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

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

50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 59a straipsnio pirmos pastraipos b punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečiojoje šalyje įsisteigusio judriojo ryšio operatoriaus tarptinklinio ryšio paslaugos, teikiamos savo klientams, kurie taip pat įsisteigę arba kurių nuolatinė ar prasta gyvenamoji vieta yra šioje trečiojoje šalyje, suteikiančios jiems galimybę naudotis valstybųs narųs, kurioje jie laikinai yra, judriojo ryšio tinklu, turi būti laikomos „faktiškai vartojamomis ar naudojamomis“ šios valstybųs narųs teritorijoje, kaip tai suprantama pagal šį nuostatą, ir minėta valstybųs narų gali šį tarptinklinio ryšio paslaugų teikimo vietą laikyti esančia jos teritorijoje, jeigu, neatsižvelgiant į apmokestinimo tvarką, kuri šioms paslaugoms taikoma remiantis tos trečiosios šalies vidaus mokesčių teise, pasinaudojus tokia galimybe išvengiama minėtų paslaugų neapmokestinimo Sjungoje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.