

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES
[HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 22. oktobrī (1)

Lieta C-593/19

SK Telecom Co. Ltd

pret

Finanzamt Graz-Stadt

Bundesfinanzgericht (Federālā finanšu tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112 – Pasākumi nodokļa dubultas uzlikšanas un nodokļa neuzlikšanas novēršanai – 59.a pants – Telekomunikāciju nozare – Mobilie sakari – Viesabonēšanas pakalpojumi – Trešo valstu valstspiederīgie, kas uz laiku uzturas dalībvalsts teritorijā – Pakalpojumu sniegšanas vieta – Iespēja pārvietot šo vietu uz attiecīgās dalībvalsts teritoriju – Prasība par faktisku lietošanu vai izmantošanu dalībvalsts teritorijā – Nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļu neuzlikšanas vai konkurences izkropojuma gadījumi – Trešajā valstī piemērotā nodokļu režīma nozīmes neesamība

I. Ievads

1. Ar 2019. gada 29. jūlija lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 5. augustā, *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu par Direktīvas 2006/112 (2) 59.a panta pirmās daļas b) punkta interpretāciju.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *SK Telecom Co. Ltd*, Dienvidkorejā reģistrētu sabiedrību, un *Finanzamt de Graz-Stadt* (Grācas pilsētas Finanšu pārvalde, Austrija; turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par nodokļu režīmu, kas piemērojams viesabonēšanas pakalpojumiem, kurus šī sabiedrība sniedz Dienvidkorejā dzīvojošiem lietotājiem, kas uz laiku uzturas Austrijā, sniedzot viņiem piekļuvi mobilo sakaru tīklam šajā dalībvalstī.

3. Uzdoto jautājumu mērķis būtībā ir noskaidrot, vai iepriekš minētā tiesību norma, ņemot vērā Austrijas Republikai pārvietot šādu viesabonēšanas pakalpojumu sniegšanas vietu uz tās teritoriju, kā rezultātā tie tiks aplikti ar Austrijas pievienotās vērtības nodokli (PVN.)

4. Savu secinājumu turpinājumu es ierosināšu Tiesai uz šiem jautājumiem atbildēt apstiprinoši.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Tā kā pamatlietā aplūkoti pakalpojumi tika sniegti 2011. gadā, pamatlietā piemērojam Direktīvas 2006/112 redakcija ir tā, kas izriet no grozījumiem, kuri piedējo reizi izdarīti ar Direktīvu 2010/88, kuras transponēšanas termiņš saskaņā ar tās 2. pantu beidzās 2011. gada 1. janvārī (3).

6. Direktīvā 2006/112 ir ietverta V sadaļa "To darījumu vieta, par kuriem uzliek nodokli". Šajā V sadaļā 3. nodaļa attiecas uz "Pakalpojumu sniegšanas vietu". Šajā 3. nodaļā ir iekļauta 3. iedaļa, kas attiecas uz "pašiem noteikumiem". Direktīvas 2006/112 59., 59.a un 59.b pants ietilpst šajā 3. iedaļā (4).

7. Šīs direktīvas 59. pantā, kas ietilpst 9. apakšiedaļā "Pakalpojumu sniegšana personām, kas nav nodokļa maksātājas, ārpus [Savienības]", ir 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;

[..]."

8. Savukārt Direktīvas 2006/112 59.a un 59.b pants ir ietverts 10. apakšiedaļā "Nodokļa dubultas uzlikšanas un nodokļa neuzlikšanas novēršana".

9. Saskaņā ar minētās direktīvas 59.a pantu:

"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 vietu, ja tā atrodas attiecīgās dalībvalsts teritorijā, atrodas ārpus [Savienības], ja šo pakalpojumu faktiski lietošana vai izmantošana notiek ārpus [Savienības];

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

Tomēr šo noteikumu nepiemēro elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, ja tos sniedz personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras neveic uzņēmējdarbību [Savienībā]."

10. Šīs pašas direktīvas 59.b pants ir noteikts:

"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 pastāvīgās iestādes nav – kura pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir ārpus [Savienības].”

B. Austrijas tiesības

11. 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) (*BGBI.* 663/1994, turpmāk tekstā – “1994. gada *UStG*”), redakcijā, kas piemērojama pamatlīmenī (*BGBI.* I 34/2010), 3.a pantā ir noteikts:

[..]

(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, tiek uzskatīts, ka 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 šāds pakalpojums:

[..]

12. telekomunikāciju pakalpojumi;

[..].

(16) Lai novērstu nodokļa dubultu uzlikšanu, nodokļa neuzlikšanu vai konkurences izkropojumu, *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 tiem, 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.”

12. Saskaņā ar federālā finanšu ministra noteikumiem par citu telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides pakalpojumu sniegšanas vietas pārvietošanu (*BGBI.* II 383/2003), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīmenī (*BGBI.* II 221/2009):

“Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 3.a panta 10. punkta 13. un 14. apakšpunktu un 3.a panta 13. punktu federālā likuma *BGBI.* I 71/2003 redakcijā tiek noteikts turpmākais:

1. pants. Ja pakalpojumu sniegšanas vieta, kas minēta 1994. gada *UStG* 3.a panta 14. punkta 12. un 13. apakšpunktā, *BGBI.* 663, federālā likuma *BGBI.* I 52/2009 redakcijā, piemērojot 1994. gada *UStG* 3.a pantu, atrodas ārpus [Savienības] teritorijas, pakalpojums tiek sniegts valsts teritorijā, ja

tas šaj? teritorij? tiek lietots vai izmantots.

2. pants. Telekomunik?ciju pakalpojumi ir pakalpojumi, kas saist?ti ar sign?lu, v?rdu, att?lu un ska?as vai jebk?da veida inform?cijas apraidi, nos?t?šanu vai uztveršanu, izmantojot vadus, radio, optiskas vai citas elektromagn?tiskas sist?mas, tostarp š?das apraides, nos?t?šanas vai uztveršanas jaudas izmantošanas ties?bu attiec?ga nodošana un ties?bu p?reja.”

III. Pamatlieta, prejudici?lie jaut?jumi un tiesved?ba Ties?

13. *SK Telecom* ir Dienvidkorej? re?istr?ts mobilo sakaru uz??mums.

14. 2011. gad? *SK Telecom* sniedza mobilo sakaru pakalpojumus dažiem saviem klientiem – ar? Dienvidkorejas iedz?vot?jiem, kuri uz laiku uztur?j?s Austrij?.

15. Lai ?autu š?m person?m izmantot savus mobilos telefonus, kam?r vi?i uzturas Austrij?, Austrijas t?kla operators dar?ja pieejamu savu t?klu *SK Telecom* par izmantošanas maksu, kurai tika pieskait?ts Austrijas PVN (20 %).

16. *SK Telecom* savuk?rt saviem klientiem apr??in?ja viesabon?šanas maksu par Austrijas t?kla izmantošanu.

17. P?c tam *SK Telecom* iesniedza pieteikumu par t? PVN atmaksu, ko tai bija apr??in?jis Austrijas t?kla operators.

18. *Finanzamt* šo atmaksas pieteikumu noraid?ja. Šis noraid?jums b?t?b? bija pamatots ar pien?kumu aplik?t ar Austrijas PVN viesabon?šanas maksu, ko *SK Telecom* apr??in?ja saviem klientiem, saska?? ar Austrijas reglamentu par pakalpojumu sniegšanas vietas p?rvietošanu, jo šie telekomunik?ciju pakalpojumi Dienvidkorej? nebija aplik?ti ar nodokli, kas piel?dzin?ms Austrijas PVN. T? k? *SK Telecom* veica ar nodokli aplikamus dar?jumus Austrij?, t? nevar?ja sa?emt PVN atmaksu saska?? ar vienk?ršo atmaksas proced?ru.

19. T? k? t?s pras?ba *Finanzamt* tika noraid?ta, *SK Telecom* c?la jaunu pras?bu *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa).

20. *Bundesfinanzgericht* (Feder?l? finanšu tiesa), kas ir iesniedz?jtiesa šaj? liet?, apmierin?ja *SK Telecom* pras?bu. Š? tiesa preciz?, ka t? savu l?mumu ir pamatojusi nevis ar iesp?jamu l?dz?gu aplikšanu ar nodok?iem trešaj? valst?, bet gan ar Austrijas noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietas p?rvietošanu nesader?bu ar Savien?bas ties?b?m, saska?? ar kuriem *SK Telecom* sniegto viesabon?šanas pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas Austrijas teritorij?.

21. Š?s tiesas ieskat?, no Direkt?vas 2006/112 59.a un 59.b panta izriet, ka dal?bvalsts var p?rvietot pakalpojumu sniegšanas vietu uz savu teritoriju tikai attiec?b? uz telekomunik?ciju pakalpojumiem, kas tiek sniegti person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas ar past?v?go dz?vesvietu Savien?b?.

22. Praks? š?da interpret?cija noz?m?, ka *SK Telecom* sniegto pakalpojumu nodrošin?šana, kas izpaužas t?d?j?di, ka t?s klientiem, kuru past?v?g? dz?vesvieta ir Dienvidkorej?, tiek ?auts izmantot vi?u mobilo sakaru abonementu Austrij?, izmantojot Austrijas mobilo sakaru t?klu, nav ar nodokli aplikams dar?jums Austrijas teritorij?. L?dz ar to *SK Telecom* esot pamats – vienk?ršot?s atmaksas proced?ras ietvaros – sa?emt Austrijas t?kla operatoram samaks?t? Austrijas PVN atmaksu.

23. P?c *Finanzamt* iesniegt?s parast?s rev?zijas s?dz?bas *Verwaltungsgerichtshof* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Austrija) ar 2018. gada 13. septembra spriedumu atc?la *Bundesfinanzgericht*

(Federālā finanšu tiesa) nolēmumu.

24. *Verwaltungsgerichtshof* (Austriķu administratīvā tiesa) uzskata, ka, lai gan Direktīvas 2006/112 59.b pantā ir noteikts *pienākums* pārvietot pakalpojuma sniegšanas vietu, ja trešajā valstī reģistrācija uzņēmums sniedz telekomunikāciju pakalpojumus personām, kas nav dalībvalstī reģistrētas, nodokļa maksātājam, šīs direktīvas 59.a pantā ir paredzēta *iespēja* pārvietot pakalpojuma sniegšanas vietu gadījumos, kas nav paredzēti minētās direktīvas 59.b pantā.

25. Šīs tiesas ieskatā un pretēji *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) paustajam viedoklim Austrijas likumdevējs ir leģitīmi izmantojis Direktīvas 2006/112 59.a panta paredzēto iespēju, pieņemot Austrijas noteikumus par pakalpojumu sniegšanas vietas pārvietošanu.

26. *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa), atkārtoti izskatot lietu, ko tai otrreizējai izskatīšanai nodevusi *Verwaltungsgerichtshof* (Austriķu administratīvā tiesa), joprojām ir šaubas par šīs valsts tiesiskās regulējuma saderību ar Direktīvas 2006/112 59.a pantu.

27. Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzturēt Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 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 ienākšos 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 rezidents [Savienības] teritorijā un galalietotājam nav arī pastāvīgās adreses vai parastās dzīvesvietas [Savienības] teritorijā?”

2) Vai Direktīvas [2006/112] 59.a panta [pirmās daļas] b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka var uzskatīt, ka tādā telekomunikāciju pakalpojumu sniegšanas vietā, 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 trešajā valstī nav apliekami ar nodokli, kas ir pielīdzināms Savienības tiesībās paredzētajam [PVN]?”

28. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika reģistrēts Tiesas kancelejā 2019. gada 5. augustā.

29. Rakstveida atbildes iesniedza *SK Telecom*, Austrijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

IV. Vērtējums

30. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts uz savu teritoriju var pārvietot viesabonēšanas pakalpojumu, kas ārējā izmantot šajā dalībvalstī esošo mobilo sakaru tīklu, sniegšanas vietu, ņemot vērā, ka šos pakalpojumus sniedz trešajā valstī reģistrēts mobilo sakaru operators lietotājiem, kuru pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir šajā trešajā valstī, bet kuri uz laiku uzturas minētās dalībvalsts teritorijā.

31. Pēc tam, kad būšu izklāstījis šīs lietas nozīmīgos faktus, kā arī saikni starp Direktīvas 2006/112 59., 59.a un 59.b pantu, es norādīšu iemeslus, kuru dēļ uzskatu, ka uz iesniedzējtiesas

uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild apstiprinoši.

A. Par šīs lietas nozīmi praksē

32. Pirms sēku šo abu jautājumu izskatīšanu, vālos kļūdīt jebkādās šaubas, kas var pastāvēt attiecībā uz praktiskajām problēmām saistībā ar šo lietu.

33. Tāds mobilo sakaru viesabonēšanas pakalpojums kā pamatlīdz aplūkotais no PVN viedokļa nozīmīgu divu pakalpojumu sniegšanu.

34. Pirmā pakalpojuma sniegšana attiecas tikai uz telekomunikāciju uzņēmumiem, izslēdzot tīrlietojuma lietotājus (*business-to-business* vai *B2B* attiecības). Tā kā operators, kas darbojas viesabonēšanas valstī (Austrijā), par izmantošanas maksu dara pieejamu savu tīklu izcelsmes valstī reģistrētam mobilo sakaru operatoram (*SK Telecom*, kas reģistrēts Korejā).

35. Otrā pakalpojuma sniegšana ir attiecības starp izcelsmes valsts mobilo sakaru operatoru (*SK Telecom*) ar telefonu lietotājiem, kas noslūguši līgumu par to pakalpojumiem (*business-to-consumer* vai *B2C* attiecības). Šis operators zināmā veidā "apakšnomā" lietotājiem, kas atrodas viesabonēšanas valstī (Austrijā), pieeju tīklam, ko tas iepriekš ir ieguvis atbilstoši pirmajam pakalpojumam.

36. Lai gan Tiesai uzdotie jautājumi attiecas tikai uz šo otrā pakalpojuma sniegšanu (starp *SK Telecom* un tās abonentiem), un precīzāk – uz šo pakalpojuma sniegšanas vietu, šie jautājumi ir radušies saistībā ar *SK Telecom* iesniegto pieteikumu par atmaksu, kas ir saistīts ar pirmo pakalpojumu (starp *SK Telecom* un Austrijas tīkla operatoru).

37. Austrijas tīkla operators par pirmā pakalpojuma sniegšanu ir piemērojis Austrijas PVN. *SK Telecom* lūdz atmaksāt šo Austrijas PVN summu. *Finanzamt* tai atteica šo atmaksu, apgalvojot, ka arī otrajam pakalpojumam ir piemērojams Austrijas PVN.

38. Tādējādi atkarībā no atbildēm, ko Tiesa sniegs uz uzdotajiem jautājumiem, pamatlīdz var būt divi risinājumi, kā to pamatoti ir uzsvērusi Komisija:

– vai nu otrā pakalpojuma sniegšanas vieta ir Austrijā – tādā gadījumā *SK Telecom* ir jāmaksā Austrijas PVN par tās abonentiem rādītos norādītajām summām, vienlaikus paturot tiesības atskaitīt Austrijas PVN, ko tā ir samaksājusi kā priekšnodokli par pirmo pakalpojumu;

– vai arī otrā pakalpojuma sniegšanas vieta ir Dienvidkorejā – tādā gadījumā par šo pakalpojumu nav jāmaksā Austrijas PVN un *SK Telecom* ir tiesības uz priekšnodokļa, kas samaksāts par pirmo pakalpojumu, atmaksu.

39. Komisija ir izteikusi dažas iebildes attiecībā uz pirmā pakalpojuma aplikšanu ar Austrijas PVN. Šā institūcija precizēja, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 44. pantā noteikto vispārīgo noteikumu starp nodokļa maksātājiem sniegto pakalpojumu sniegšanas vieta (*B2B* attiecībās) ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, proti, *SK Telecom* gadījumā – Dienvidkoreja (5).

40. Man nešaubas, ka Tiesai būtu lietderīgi aplūkot šo problemātiku, ņemot vērā, ka, pirmkārt, Tiesai nav uzdots jautājums par pirmā pakalpojuma sniegšanu un, otrkārt, līgumā sniegti prejudiciāli nolēmumu šajā ziņā nav ietverts neviens paskaidrojums.

41. Katrā ziņā šā nenoteiktība attiecībā uz pirmā pakalpojuma sniegšanas Austrijā aplikšanu ar nodokli neliek apšaubīt iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu atbildību, jo otrā pakalpojuma sniegšanas aplikšana ar Austrijas PVN ir atkarīga no atbildēm, ko Tiesa sniegs uz šiem

jautājumiem.

42. Visbeidzot, *SK Telecom* apstiprināja, ka būtu "mākslīga" Tiesas judikatūras izpratnē (6) diferencēt dažādas saziņas, kas tiek īstenotas ar vienu un to pašu *SIM* karti. Līdz ar to pamatlietā aplūkotie viesabonēšanas pakalpojumi esot daļa no vienota mobilo sakaru pakalpojuma, kas tiek sniegts tī lietotājiem un kas atrodies Dienvidkorejā un neesot pielikams ar PVN Savienībā.

43. Mani šī argumentācija nepārliecina. Ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (7). Tādējādi PVN mērķiem pakalpojums ir jāuzskata par vienotu tikai tad, ja divi vai vairāki elementi vai nodokļa maksātāja veiktais darbs ir tik cieši saistīts, ka tās objektīvi veido vienu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (8).

44. Tādi viesabonēšanas pakalpojumi kā pamatlietā aplūkotie, kuri nozīmē, ka tiek piedāvāta piekļuve mobilo sakaru tīklam citā valstī, kas nav izcelsmes valsts, ir objektīvi nošķirami no izcelsmes valstī sniegtajiem mobilo sakaru pakalpojumiem.

45. Kā to pamatoti ir uzsvērusi Spānijas valdība, praksē lietotājiem adresētie rīcīnījumi parasti ļauj identificēt viesabonēšanas pakalpojumus kā pakalpojumus, kas ir nošķirti no piekļuves vietājam tīklam. Šajos rīcīnijos konkrēti ir norādīts ienākšo un izejošo zvanu skaits, kā arī datu apjoms, kas viesabonēšanas pakalpojumu dēļ ir patērēts viesabonēšanas valsts tīklā. Tādējādi, lai gan klientam ir jābūt noslēgtam līgumam ar savas izcelsmes valsts operatoru, lai tam piekļūtu, viesabonēšanas pakalpojumi ir atšķirīgs pakalpojums, un tas nav tā pakalpojuma papildu pakalpojums, ko operators sniedz saviem klientiem, lai piekļūtu vietājam tīklam.

B. Par saikni starp Direktīvas 2006/112 59., 59.a un 59.b pantu

46. Direktīvas 2006/112 59., 59.a un 59.b pants ir noteikti tāpaši piesaistes kritēriji attiecībā uz atsevišķu pakalpojumu sniegšanas vietu (9).

47. Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa pamatoti balstās uz premisu, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotie viesabonēšanas pakalpojumi ir "telekomunikāciju pakalpojumi" Direktīvas 2006/112 24. panta 2. punkta izpratnē (10). Šo pieņēmumu nav apstrīdējis neviens no lietās dalībniekiem, kas ir iesnieguši apsvērumus Tiesā.

48. Tā kā valsts tiesības nav paredzēta atkāpe, piemērojot Direktīvas 2006/112 59.a pantu, no šīs direktīvas 59. panta i) punkta izriet, ka telekomunikāciju pakalpojumu, kas tiek sniegti personai, kura nav nodokļa maksātāja un kura ir reģistrēta vai kuras pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir ārpus Savienības, sniegšanas vieta ir vieta, kur šī persona ir reģistrēta vai kur ir tās pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, proti, *ārpus Savienības*.

49. Vienkāršojot – šajā tiesību normā ir paredzēts, ka ar PVN netiek aplikti telekomunikāciju pakalpojumi, kas tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuru pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir ārpus Savienības.

50. Tomēr ar Direktīvas 2006/112 59.a pantu dalībvalstīm tiek sniegta iespēja, ievērojot atsevišķus nosacījumus, atkāpties no šī principa, pārvietojot šo pakalpojumu sniegšanas vietu uz savas valsts teritoriju.

51. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, k? ar? no Austrijas vald?bas un Komisijas apsv?rumiem izriet, ka Austrijas Republika ir izmantojusi šo iesp?ju, pie?mot feder?l? finanšu ministra noteikumus par citu telekomunik?ciju, radio un telev?zijas apraides pakalpojumu sniegšanas vietas p?rvietošanu redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? (11).
52. Ir j?preciz?, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 59.b pantu š? telekomunik?ciju pakalpojumu [sniegšanas] vietas p?rvietošana k??st *oblig?ta*, ja tie tiek sniegti person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas, bet kuru past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta ir *Savien?b?*. Šis p?d?jais nosac?jums nav izpild?ts attiec?b? uz pamatliet? apl?kotajiem pakalpojumiem, jo tie tiek sniegti person?m, kuras, protams, nav nodok?a maks?t?jas, bet kuru past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta ir *?rpus Savien?bas*, proti, Dienvidkorej?. L?dz ar to, k? to pamatoti ir uzsv?rušas Sp?nijas vald?ba un Komisija, šai ties?bu normai nav noz?mes, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem.
53. Turkl?t ir j?preciz?, ka Direkt?vas 2006/112 59.a pant? *sniegt?s iesp?jas* piem?rošanas joma ir plaš?ka nek? š?s direkt?vas 59.b pant? *noteikt? pien?kuma* piem?rošanas joma, k? to pamatoti ir uzsv?rusi Komisija. Citiem v?rdiem sakot un k? tas izriet no šo abu ties?bu normu formul?juma, min?t?s direkt?vas 59.a pant? valst?m pied?v?t? iesp?ja neaprobežojas ar š?s pašas direkt?vas 59.b pant? paredz?tajiem gad?jumiem.
54. ?mot v?r? šo preciz?jumu, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdotajiem jaut?jumiem, ir j?p?rbauda, k?diem nosac?jumiem ir pak?rtota Direkt?vas 2006/112 59.a panta pirm?s da?as b) punkt? paredz?t?s dal?bvalstij sniegt?s iesp?jas p?rvietot uz savas valsts teritoriju atseviš?u un it ?paši telekomunik?ciju pakalpojumu sniegšanas vietu ?stenošana.
55. Šaj? zi?? ir j?noš?ir divi nosac?jumi.
56. Pirmk?rt, pakalpojumu “faktiskai lietošanai vai izmantošanai” ir j?notiek attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?. Šis nosac?jums ir iesniedz?jtiesas pirm? uzdot? jaut?juma priekšmets.
57. Otrk?rt, dal?bvalstis var izmantot šo iesp?ju, “lai nov?rstu nodok?a dubultu uzlikšanu, nodok?a neuzlikšanu vai konkurences izkrop?ojumu”. Šis nosac?jums ir otr? jaut?juma priekšmets.
- C. Par pras?bu, ka pakalpojumu faktiskai lietošanai vai izmantošanai ir j?notiek attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? (pirmais jaut?jums)**
58. Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 59.a panta pirm?s da?as b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka viesabon?šanas pakalpojumi, kas ?auj izmantot mobilo sakaru t?klu dal?bvalst? un ko sniedz trešaj? valst? re?istr?ts mobilo sakaru operators lietot?jiem, kuru past?v?g? adrese vai parast? dz?vesvieta ir šaj? trešaj? valst?, bet kuri uz laiku uzturas š?s dal?bvalsts teritorij?, ir j?uzskata par t?diem, kas tiek “faktiski lietoti vai izmantoti” min?t?s dal?bvalsts teritorij?.
59. Pret?ji *SK Telecom* uzskatam Austrijas un Sp?nijas vald?bas, k? ar? Komisija pied?v? uz šo jaut?jumu atbild?t apstiprinoši.
60. Pirms atbildu uz šo jaut?jumu, man diemž?l ir j?uzsver, ka starp Direkt?vas 2006/112 59.a panta pirmaj? da?? ietvert?s v?rdkopas “faktiska lietošana vai izmantošana” daž?du valodu versij?m past?v nedaudz p?rsteidzošas pretrunas, uz kur?m nor?da ar? *SK Telecom*. Proti, atkar?b? ar apskat?taj?m valodu versij?m š? v?rdkopa tiek atveidota k? “faktiska lietošana vai izmantošana” vai k? “faktiska lietošana *un* izmantošana”.
61. Š? v?rdu salikuma izcelsme ir rodama Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (12) agr?kaj? 9.

panta 3. punkt?. Un jau tolaik attiec?b? uz šo ties?bu normu past?v?ja atš?ir?bas valodu versij?s, kur?s tika izmantots saiklis “vai”, un taj?s, kur?s tika izmantots saiklis “un” (13). Ir j?preciz?, ka Tiesa min?to ties?bu normu interpret?ja spriedum? *Athesia Druck*, kurš attiec?s uz rekl?mas pakalpojumiem un kur? š? valodu versiju atš?ir?bu problem?tika tom?r netika atrisin?ta (14).

62. Priekšlikum? Sest?s direkt?vas 77/388 p?rstr?d?tajai redakcijai, kura rezult?t? tika pie?emta Direkt?va 2006/112, manupr?t, Komisija ierosin?ja saska?ot visas valodu versijas, izš?iroties par saik?a “vai” lietošanu (15).

63. D?vain? k?rt?, pie?emot Direkt?vu 2006/112, “vai” nometnei – atbilstoši min?tajam priekšlikumam – ir pievienojušies daudzi, bet t? nav guvusi piln?gu p?rsvaru. Proti, š?s direkt?vas 58. panta (kas p?rtapis par 59.a pantu) s?kotn?j? redakcij? ang?u, holandiešu un zviedru valodas versij?s ir saglab?ta uztic?ba “un” nometnei (16).

64. V?l vair?k sarež??jot lietas, pie?emot Direkt?vu 2008/8, vair?ku valodu versijas atkal tika p?rformul?tas, konkr?ti, it??u un portug??u valodas versijas piesl?j?s “un” nometnei. T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 59.a panta – š?s direkt?vas l?dzšin?j? 58. panta – valodu versijas tagad iedal?mas “vai” nometn? un “un” nometn? (17).

65. Ir j?uzsver, ka š? atš?ir?ba past?v v?l šodien – min?t?s direkt?vas redakcij?, kas izriet no groz?jumiem, kuri izdar?ti ar Direkt?vu (ES) 2020/285 (18).

66. Manupr?t, tiesisk?s droš?bas pras?bas noz?m?, ka ir j?atrisina šis Direkt?vas 2006/112 59.a panta daž?do valodu versiju saska?ot?bas tr?kums.

67. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, it ?paši attiec?b? uz ties?bu aktiem PVN jom?, Savien?bas ties?bu normas ir j?interpret? un j?piem?ro vienvēd?gi, ?emot v?r? visu Eiropas Savien?bas valodu versijas. Ja Savien?bas ties?bu dokuments daž?du valodu versij?s atš?iras, attiec?g? norma ir j?interpret? saist?b? ar t? tiesisk? regul?juma visp?r?jo sist?mu un m?r?i, kur? š? norma ietilpst (19).

68. Piem?rojot šo judikat?ru, manupr?t, past?v ?etri iemesli, kas pamato Direkt?vas 2006/112 59.a panta interpret?ciju t?d?j?di, ka ar to ir noteikta pras?ba, ka attiec?gajiem pakalpojumiem ir j?b?t faktiski lietotiem *vai* izmantotiem dal?bvalsts teritorij?.

69. Pirmk?rt, š?da interpret?cija atbilst Komisijas v?lmei, kas tika skaidri izteikta, pied?v?jot Sest?s direkt?vas 77/388 p?rstr?d?to redakciju, saska?ot visas valodu versijas par labu v?rdu salikumam “faktiska lietošana *vai* izmantošana”, k? esmu nor?d?jis šo secin?jumu 62. punkt?. Š?iet, ka šo v?lmi Savien?bas likumdev?js, proti, attiec?b? uz šo direkt?vu – Eiropas Savien?bas Padome un Eiropas Parlaments, nav apstr?d?jis, l?dz ar to tas, ka turpina past?v?t atš?ir?bas starp daž?du valodu versij?m, var?tu b?t š? v?rdu salikuma mazliet neveiksm?gu tulkojumu rezult?ts.

70. Otrk?rt, š?da interpret?cija atbilst Savien?bas likumdev?ja v?lmei visp?r?gi noteikt pakalpojumu sniegšanas vietu viet?, kur tie tiek faktiski pat?r?ti (20). Turkl?t š? v?lme atbilst PVN komitejas šaj? zi?? paustajam viedoklim (21), k? to pamatoti nor?d?ja Austrijas vald?ba: “PVN komiteja gandr?z vienbals?gi piekr?t tam, ka telekomunik?ciju pakalpojumu, radio un telev?zijas apraides pakalpojumu un elektronisko pakalpojumu faktisk?s lietošanas vai izmantošanas vieta ir vieta, kur pakalpojuma sa??m?js ir *faktiski sp?j?gs lietot* vi?am sniegto pakalpojumu. Parastos apst?k?os runa ir par fizisko vietu, kur pakalpojums tiek sniegts.”

71. Trešk?rt, š?da interpret?cija ir piem?rojama no semantisk? viedok?a, ?emot v?r? saikni starp terminiem “lietošana” un “izmantošana”. Fran?u akad?mija izmantošanu defin? k? “darb?bu,

kad tiek izmantota manta, pieš?irot tai v?rt?bu, to p?rvaldot, lai g?tu pe??u". Saska?? ar šo ierasto defin?ciju man neš?iet iesp?jams izmantot mantu, *to nelieto*jot. Citiem v?rdiem sakot, ikviena izmantošana autom?tiski noz?m? lietošanu, jo šim p?d?jam min?tajam j?dzienam ir visp?r?g?ka noz?me.

72. L?dz ar to v?rdam "lietošana" neesot lietder?gas iedarb?bas v?rdu salikum? "faktiska lietošana *un* izmantošana" (kas vienm?r noz?m?, ka ir nepieciešama izmantošana), bet t? nav v?rdu salikum? "faktiska lietošana *vai* izmantošana" (kas noz?m?jot vai nu vienk?ršu lietošanu, vai nu izmantošanu).

73. Visbeidzot un ceturtk?rt, interpret?cija par labu v?rdu salikumam "lietošana *vai* izmantošana" izriet no konteksta, kur? iek?aujas Direkt?vas 2006/112 59.a pants. Terminam "izmantošana", k? to r?da iepriekš min?t? Fran?u akad?mijas defin?cija, ir saimnieciska noz?me. Saska?? ar š?s direkt?vas 9. panta 1. punktu jebkura saimniecisk? darb?ba – bez iz??mumiem – noz?m? aplikšanu ar PVN. L?dz ar to v?rdu salikums "faktiska lietošana *un* izmantošana" esot v?rstis uz to, lai no min?t?s direkt?vas 59.a panta piem?rošanas jomas izsl?gtu pakalpojumus, kas tiek sniegti person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas, ja t?s "neizmanto" min?tos pakalpojumus.

74. Š?da interpret?cija neb?tu sader?ga ar normat?vo kontekstu, kur? iek?aujas š? ties?bu norma, un tas t? b?tu vismaz divu iemeslu d???. Pirmk?rt, Direkt?vas 2006/112 59.a panta otraj? da?? no t? piem?rošanas jomas ir konkr?ti izsl?gti atseviš?i pakalpojumi, kas tiek sniegti person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas, un tas lo?iski noz?m?, ka š? ties?bu norma princip? attiecas uz š?diem pakalpojumiem. Otrk?rt, ar min?to 59.a pantu dal?bvalst?m ir ?auts atk?pties no š?s direkt?vas 59. panta, kas attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuri tiek sniegti person?m, kas nav nodok?a maks?t?jas.

75. T?d?j?di – rezum?jot – nav apstr?dams, ka Direkt?vas 2006/112 59.a panta pirm? da?a attiecas uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti person?m, kuras nav nodok?a maks?t?jas. Personas, kas nav nodok?a maks?t?jas, "neizmanto" t?m sniegtos pakalpojumus [veid?], kas noz?m?tu saimniecisko darb?bu, bet vien?gi tos "lieto". L?dz ar to š? ties?bu norma noteikti ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to ir noteikta pras?ba, ka pakalpojumi ir "faktiski j?lieto *vai* j?izmanto" attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?.

76. No iepriekš min?t? es secinu, ka Direkt?vas 2006/112 59.a panta pirm?s da?as b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to ir noteikta pras?ba, ka pakalpojumi ir faktiski j?lieto *vai* j?izmanto attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?.

77. Ta?u, manupr?t, nav nek?du šaubu, ka t?di viesabon?šanas pakalpojumi k? pamatliet? apl?kotie patieš?m tiek faktiski *lietoti* attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?.

78. J?atg?dina, ka š?di viesabon?šanas pakalpojumi attiecas tikai uz attiec?gaj? dal?bvalst? esoša mobilo sakaru t?kla lietošanu, ko veic lietot?ji, kuri uz laiku uzturas šaj? dal?bvalst?, proti, pamatliet? – Austrij?, un tie neattiecas uz to telekomunik?ciju pakalpojumu da?u, kas ietver mobilo sakaru t?kla lietošanu izcelsmes valst?, kas ir treš? valsts, proti, pamatliet? – Dienvidkorej? (22).

79. Man š?iet, ka tr?s elementi liek sv?rties par labu viesabon?šanas pakalpojumu faktiskai lietošanai attiec?gaj? dal?bvalst?.

80. Pirmkārt, izmantotais mobilo sakaru tīkls atrodas šajā dalībvalstī. Otrkārt, lietotāji, kuriem tiek piešķirta piekļuve šim tīklam, uz laiku uzturas minētajā dalībvalstī. Treškārt, un kā to ir uzsvērusi Spānijas valdība, šādas viesabonēšanas pakalpojumus var patērēt tikai minētās dalībvalsts teritorijā. Pamatlietas apstākļos viņu atrašanās Austrijas teritorijā ir vienīgais iemesls, kura dēļ Dienvidkorejā dzīvojošie lietotāji lūdz piekļuvi Austrijas mobilo sakaru tīklam.

81. Turklāt, kā pamatoti ir norādījuši Komisija, Korejas klientu piekļuve Austrijas mobilo sakaru tīklam notiek tādā pašā veidā kā Austrijas patērētāja piekļuve šim pašam tīklam, un tā ir skaidra norāde par faktisku lietošanu Austrijā.

82. Līdz ar to es esmu pārliecināts, ka pamatlietā aplēkotie pakalpojumi faktiski tiek lietoti Austrijas teritorijā.

83. Ēmot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt šādi. Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka viesabonēšanas pakalpojumi, kas ļauj lietot dalībvalstī esošu mobilo sakaru tīklu un ko sniedz trešajā valstī reģistrēts mobilo sakaru operators lietotājiem, kuru pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir šajā trešajā valstī, bet kuri uz laiku uzturas šīs dalībvalsts teritorijā, ir jāuzskata par tiem, kas tiek "faktiski lietoti" minētās dalībvalsts teritorijā.

D. Par prasību novērst nodokļa dubultu uzlikšanu, nodokļa neuzlikšanu vai konkurences izkropojumu (otrais jautājums)

84. Ar otro jautājumu iesniedzātāja būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka prasība par "nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļa neuzlikšanas vai konkurences izkropojuma" novēršanu ir izpildāma, ja viesabonēšanas pakalpojumi, kādi tie aprakstīti pirmajā jautājumā, attiecīgajā trešajā valstī netiek aplikti ar nodokli, kas ir pielīdzināms PVN.

85. Līdzīgi pašas iesniedzātības, kā arī Spānijas valdības un Komisijas izvirzītajiem argumentiem es uzskatu, ka iespējama nodokļu uzlikšanai attiecīgajā trešajā valstī, proti, pamatlietā – Dienvidkorejā, nav nozīmes, lai piemērotu šo tiesību normu.

86. Proti, jebkāda cita interpretācija novestu pie tā, ka Savienības līmenī saskaņotu nodokļu tiesību normu piemērošana tiek pakārtota trešajā valstī piemērojamam nodokļu režīmam. Lai arī šāda pakārtošana pati par sevi nav neiedomājama, manuprāt, Savienības likumdevējam tā ir skaidri un nepārprotami jāizvēlas. Tāpat tas tā nav Direktīvas 2006/112 59.a panta gadījumā, kurā trešās valstis nav minētas.

87. Šādu interpretāciju apstiprina PVN komitejas viedoklis šajā jautājumā (23): "PVN komiteja vienbalsīgi piekrīt – tas, ka dalībvalstis izmanto šo iespēju, lai apliktu ar nodokli pakalpojumus, kas tiek faktiski lietoti vai izmantoti to teritorijā, nav atkarīgs no nodokļu režīma, kas tiek piemērots pakalpojumiem ārpus Kopienas. Konkrēti – tas, ka pakalpojumu var aplikēt ar nodokli trešajā valstī saskaņā ar tās valsts tiesību normām, neliegs dalībvalstij uzlikt nodokli šim pakalpojumam, ja tas tiek faktiski lietots vai izmantots tās teritorijā."

88. Patiesībā vērdu salikums "nodokļu dubulta uzlikšana, nodokļa neuzlikšana vai konkurences izkropojums" attiecas uz nodokļu režīmu *Savienības līmenī*. Citiem vārdiem sakot, tas, ka dalībvalstis izmanto Direktīvas 2006/112 59.a pantā piedāvātās iespējas, ir pakārtots nodokļu dubultas uzlikšanas, nodokļa neuzlikšanas vai konkurences izkropojuma pastāvīšanai *Savienības līmenī*.

89. Konkrētāk, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punktu ir acīmredzams, ka šīs tiesību normas izmantošanu nevar attaisnot ar vēlmi novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, jo tās rezultātā – praksē – minētā pakalpojumu sniegšana attiecīgajā dalībvalstī tiek aplikta ar nodokli.

90. Turpretī šīs iespējas izmantošanu var pamatot ar vēlmi novērst nodokļa neuzlikšanu vai konkurences izkropojumu Savienībā.

91. Pamatlietā netiek apstrīdēts, ka attiecīgā viesabonēšanas pakalpojumi citā dalībvalstī netiek aplikti ar PVN. Līdz ar to tas, ka Austrijas Republika izmanto Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punktu, lai pārvietotu šādu pakalpojumu sniegšanas vietu uz savu teritoriju, kā rezultātā tie tiks aplikti ar Austrijas PVN, ir pamatots ar vēlmi novērst nodokļa neuzlikšanu Savienībā.

92. Līdz ar to es ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt šādi. Direktīvas 2006/112 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka “nodokļa dubultas uzlikšanas, nodokļa neuzlikšanas vai konkurences izkropojuma” novēršanas prasība ir izpildīta, ja tādā viesabonēšanas pakalpojumā, kādā ir aprakstīti pirmais jautājums, netiek aplikti ar PVN Savienībā, kas ir nodokļa neuzlikšanas gadījums šīs tiesību normas izpratnē. Savukārt nodokļu režīmam trešajā valstī nav nozīmes minētās tiesību normas piemērošanā.

V. Secinājumi

93. Ēmotā vērā visu iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/88/ES (2010. gada 7. decembris), 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka viesabonēšanas pakalpojumi, kas ļauj lietot dalībvalstī esošu mobilo sakaru tīklu un ko sniedz trešajā valstī reģistrēts mobilo sakaru operators lietotājiem, kuru pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir šajā trešajā valstī, bet kuri uz laiku uzturas šīs dalībvalsts teritorijā, ir jāuzskata par tādām pakalpojumiem, kas tiek “faktiski lietoti” minētās dalībvalsts teritorijā.

2) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/88, 59.a panta pirmās daļas b) punkts ir jāinterpretē arī tādējādi, ka “nodokļa dubultas uzlikšanas, nodokļa neuzlikšanas vai konkurences izkropojuma” novēršanas prasība ir izpildīta, ja tādā viesabonēšanas pakalpojumā, kādā ir aprakstīti pirmais jautājums, netiek aplikti ar PVN Savienībā, kas ir “nodokļa neuzlikšanas” gadījums šīs tiesību normas izpratnē. Savukārt nodokļu režīmam trešajā valstī nav nozīmes minētās tiesību normas piemērošanā.

1 Oriģinālvārda – franču.

2 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/88/ES (2010. gada 7. decembris) (OV 2010, L 326, 1. lpp.), turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”.

3 Padomes Direktīva 2010/88/ES (2010. gada 7. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK (OV 2010, L 326, 1. lpp.). Vēl ir jāprecizē, ka tiesību normas, kuru interpretācija ir nepieciešama, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem, un it īpaši Direktīvas 2006/112 59.a pants, pārdējo reizi tika grozītas ar Padomes Direktīvas 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris), ar

ko groza Direktīvu 2006/112/EEK (OV 2008, L 44, 11. lpp.), 2. pantu.

4 Precizīšu, ka šīs tiesību normas kopš 2015. gada 1. janvāra ir būtiski grozītas saskaņā ar Direktīvas 2008/8 5. pantu, ar kuru it īpaši ir atcelts Direktīvas 2006/112 59. panta pirmās daļas i) punkts, 59.a panta otrā daļa un 59.b pants.

5 Ja, kā norāda Komisija, Austrijas PVN par šo pirmo pakalpojuma sniegšanu ir iekasēts *k??daini*, ir acīmredzams, ka *SK Telecom* būs tiesības uz nepamatoti iekasētu nodokļa atmaksu. Precizīšu, ka šis gadījums atšķiras no PVN “atmaksas” procedūras, kas minēta šo secinājumu 38. punktā, jo šo p?dīj? min?t? procedūra attiecas uz PVN, kurš ir iekasēts pamatoti, bet kura atmaksu *SK Telecom* varēs prasīt, ja tā nav veikusi ar nodokli apliekamus darījumus Austrijā.

6 Skat. it īpaši spriedumus, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 26.–32. punkts); 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 13.–28. punkts), un 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, 19.–26. punkts).

7 Skat. it īpaši spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 Skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Direktīvas 2006/112 44. un 45. pantā ir ietverts vispārīgs noteikums tās vietas noteikšanai, kuru nodokļu mērķiem uzskata par pakalpojumu sniegšanas vietu, savukārt šīs direktīvas 46.–59.a pantā ir ietverta virkne īpašu piesaistes noteikumu. Direktīvas 2006/112 44. un 45. pants nav primārs salīdzinājums ar tās 46.–59.a pantu. Katrā situācijā ir jāpārbauda, vai tā atbilst kādam no šīs direktīvas 46.–59.a pantā minētajiem gadījumiem. Ja tas tā nav, attiecīgajai situācijai ir piemērojams Direktīvas 2006/112 44. un 45. pants (skat. it īpaši spriedumus, 2016. gada 8. decembris, A un B, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. punkts; 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, 20. un 21. punkts, un 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojumi datu centrā), C-215/19, EU:C:2020:518, 51. un 54. punkts).

10 Saskaņā ar šo tiesību normu 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 attiecīgā nodošana un tiesību pāreja, tostarp piekļuves nodrošināšana globāliem informācijas tīkliem”.

11 Skat. šo secinājumu 12. punktā.

12 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

13 Turpmāk minētajās valodu versijās tika izmantots saiklis “un”: skat. it īpaši franču valodas versiju (“l’utilisation et l’exploitation effectives”), angļu valodas versiju (“effective use and enjoyment”), itāļu valodas versiju (“l’effettiva utilizzazione e l’effettivo impiego”), spāņu valodas versiju (“la utilización y la explotación efectivas”), holandiešu valodas versiju (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugāļu valodas versiju (“a utilização e a exploração efectivas”) un zviedru valodas versiju (“den egentliga användningen och utnyttjandet”). Šajās valodu versijās tika izmantots saiklis “vai”: skat. it īpaši vācu valodas versiju (“tatsächliche

Nutzung oder Auswertung”) un d??u valodas versiju (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

14 Spriedums, 2009. gada 19. febru?ris (C?1/08, EU:C:2009:108, 28.–33. punkts).

15 Priekšlikums Padomes direkt?vai par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, COM(2004) 246, gal?g? redakcija, 2004. gada 15. apr?lis, 58. pants. Skat. it ?paši ang?u valodas versiju (“effective use or enjoyment”), v?cu valodas versiju (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), d??u valodas versiju (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), fran?u valodas versiju (“l’exploitation ou l’exploitation effectives”), it??u valodas versiju (“l’effettiva utilizzazione o l’effettivo impiego”), sp??u valodas versiju (“la utilización o la explotación efectivas”), holandiešu valodas versiju (“het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), portug??u valodas versiju (“a utilização ou a exploração efectivas”) un zviedru valodas versiju (“den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

16 Valodu versijas, kur?s izmantots saiklis “un”: skat. it ?paši ang?u valodas versiju (“effective use and enjoyment”), holandiešu valodas versiju (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) un zviedru valodas versiju (“den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Valodu versijas, kur?s izmantots saiklis “vai”: skat. it ?paši v?cu valodas versiju (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), d??u valodas versiju (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), fran?u valodas versiju (“l’exploitation ou l’exploitation effectives”), it??u valodas versiju (“l’effettiva utilizzazione o l’effettivo impiego”), sp??u valodas versiju (“la utilización o la explotación efectivas”) un portug??u valodas versiju (“a utilização ou a exploração efectivas”).

17 Valodu versijas, kur?s izmantots saiklis “un”: skat. it ?paši ang?u valodas versiju (“effective use and enjoyment”), it??u valodas versiju (“l’effettiva utilizzazione e l’effettiva fruizione”), holandiešu valodas versiju (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portug??u valodas versiju (“a utilização e a exploração efectivas”) un zviedru valodas versiju (“den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Valodu versijas, kur?s izmantots saiklis “vai”: skat. it ?paši v?cu valodas versiju (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), d??u valodas versiju (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), fran?u valodas versiju (“l’exploitation ou l’exploitation effectives”) un sp??u valodas versiju (“la utilización o la explotación efectivas”).

18 Padomes Direkt?va (2020. gada 18. febru?ris), ar ko groza Direkt?vu 2006/112 (OV 2020, L 62, 13. lpp.). Š? direkt?va saska?? ar t?s 3. panta 1. punktu ir piem?rojama no 2025. gada 1. janv?ra.

19 Skat. it ?paši spriedumus, 2013. gada 26. septembris, Komisija/Somija (C?309/11, nav public?ts, EU:C:2013:610, 49. punkts), un 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingtalan Lizing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 21. punkts).

20 Šaj? zi?? skat. Direkt?vas 2008/8 3. apsv?rumu: “Princip? par visiem sniegtajiem pakalpojumiem b?tu j?uzliek nodoklis viet?, kur patieš?m notiek pat?ri?š. [...]” Skat. ar? spriedumu, 2019. gada 13. marts, *Srf konsulterna* (C?647/17, EU:C:2019:195, 29. punkts). Piln?bas labad v?l ir j?preciz?, ka ar Direkt?vu 2008/8 ir padzi?in?ti groz?ts rež?ms, kas izriet?ja no Padomes Direkt?vas 1999/59/EK (1999. gada 17. j?nijs), kas groza Sesto direkt?vu 77/388 (OV 1999, L 162, 63. lpp.). L?dz ar to *SK Telecom* izvirz?tajiem argumentiem, kas saist?ti ar Direkt?vas 1999/59 apsv?rumiem, šaj? liet? nav noz?mes.

21 PVN komiteja, Pamatnost?dnes, kas izriet no 2009. gada 30. septembra 89. san?ksmes, Dokuments B, Taxud.D.1(2010)176579, Nr. 645, ar ko var iepazīties interneta vietn? https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf.

22 Skat. šo secinājumu 35. punktu.

23 PVN komiteja, Pamatnostādes, kas izriet no 2009. gada 30. septembra 89. sanāksmes, Dokuments B, Taxud.D.1(2010)176579, Nr. 645, ar ko var iepazīties interneta vietnē https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf.