A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. április 15.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A távközlési szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása – Harmadik országbeli állampolgárok barangolása az Európai Unión belüli mobil telekommunikációs hálózatokon – Az 59a. cikk első bekezdésének b) pontja – A tagállamok arra vonatkozó lehetősége, hogy a távközlési szolgáltatások teljesítési helyét a saját területükre helyezzék át”

A C-593/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2019. augusztus 5-én érkezett, 2019. július 29-i határozatával terjesztett elő

az **SK Telecom Co. Ltd**

és

a **Finanzamt Graz-Stadt**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), M. Ilešič, Juhász E., C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az SK Telecom Co. Ltd képviseletében J. Fischer adótanácsadó,

– az osztrák kormány képviseletében F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében L. Aguilera Ruiz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Mantl, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. október 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) 2010. január 1-jei hatállyal módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 59a. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SK Telecom Co. Ltd és a Finanzamt Graz-Stadt (grazi városi adóhatóság, Ausztria; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2011. adóévre vonatkozóan távközlési szolgáltatások nyújtása után az SK Telecom által előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (22) preambulumbekezdése értelmében:

„A[z Európai Unióban] igénybe vett valamennyi távközlési szolgáltatást meg kell adóztatni a verseny e területen való torzulásának megelőzésére. E célból a[z Unióban] letelepedett adóalanyok, illetve a harmadik országban letelepedett megrendelők részére nyújtott szolgáltatásokat elvileg azon a helyen kellene adóztatni, ahol a szolgáltatás megrendelője letelepedett. A harmadik ország területén vagy harmadik országban letelepedett adóalanyok által a[z Unióban] letelepedett adóalanynak nem minősülő személyek részére nyújtott, és ténylegesen a[z Unióban] használt és értékesített távközlési szolgáltatások egységes adóztatásának biztosítására a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a szolgáltatásnyújtások teljesítési helye a[z Unióban] legyen.”

4 Az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése, amely az ezen irányelvnek a tárgyát és hatályát meghatározó I. cím alatt szerepel, a következőket írja elő:

„A közös HÉA–rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös HÉA–rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5 Az említett irányelv „Adóztatandó ügyletek” címet viselő IV. címének „Szolgáltatásnyújtás” címet viselő 3. fejezete foglalja magában a 24. cikket, amely a (2) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„»Távközlési szolgáltatás« a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatások, ideértve az adási, sugárzási vagy vételi kapacitások használati jogának átruházását, illetve átengedését is, beleértve a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítását.”

6 Ezen irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” címet viselő V. címe magában foglalja „A termékértékesítés teljesítési helye” címet viselő 3. fejezetet, amely tartalmazza a „Különös rendelkezések” címet viselő 3. szakaszt. E szakasz magában foglalja az „A[z Unión] kívüli, nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások” címet viselő 9. alszakaszt, amelynek 59. cikke a következőket mondta ki:

„A[z Unión] kívül letelepedett, vagy a Közösségen kívül állandó lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtott alábbi szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[…]

i) távközlési szolgáltatások;

[…]”

7 Az e 3. szakaszban szereplő, „A kettős adóztatás vagy a nem adóztatás elkerülése” címet viselő 10. alszakasz magában foglalta a héairányelv 59a. és 59b. cikkét.

8 Ezen irányelv 59a. cikkének szövege a következőképpen szólt:

„A kettős adóztatás, a nem adóztatás, illetve a verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – azon szolgáltatások nyújtása esetén, amelyek teljesítési helyét a 44., 45., 56., 58. és 59. cikk szabályozza – rendelkezhetnek a következőképpen:

a) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás területükre eső teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a[z Unión] kívül lenne, amennyiben a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele [helyesen: tényleges használat és hasznosítás] a[z Unión] kívül történik;

b) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás [Unión] kívüli teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a területükre esne, ha a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele [helyesen: tényleges használat és hasznosítás] a területükön történik.

[…]”

9 Az említett irányelv 59b. cikke a következőket írta elő:

„Azon távközlési szolgáltatásokra, valamint az 59. cikk első bekezdésének j) pontjában említett azon rádió- és televízióműsor-szolgáltatásokra, amelyeket egy olyan adóalany nyújt, aki a[z Unió] területén kívül rendelkezik a gazdasági tevékenységének székhelyével, illetve a szolgáltatás nyújtására szolgáló állandó telephellyel, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a[z Unió] területén kívül van, olyan, nem adóalany személyek számára, amelyek letelepedés szerinti országa, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye egy tagállam területén van, a tagállamok az 59a. cikk [első bekezdésének] b) pontját alkalmazzák.”

10 A héairányelv „Vegyes rendelkezések” címet viselő XIV. címe tartalmazza a 2. fejezetet, amelynek 398. cikke – a fejezet egyedüli cikkeként – hivatkozást tartalmaz a „HÉA-bizottság” elnevezésű tanácsadó bizottságra.

Az osztrák jog

Az UStG

11 Az 1994. augusztus 23-i Umsatzsteuergesetznek (A forgalmi adóról szóló törvény; BGBl., 663/1994.; a továbbiakban: UStG 1994) a jelen ügyre alkalmazandó változata szerinti 3a. §-a a következőképpen szól:

„Egyéb szolgáltatások

3a. § (1) Az egyéb szolgáltatások olyan szolgáltatások, amelyek nem irányulnak termékértékesítésre. Az egyéb szolgáltatások irányulhatnak valamely cselekménytől való tartózkodásra, vagy valamely helyzet vagy állapot tűrésére is.

[…]

Egyéb szolgáltatások teljesítési helye

[…]

(5) Az [UStG 2010 (belső piacra vonatkozó) melléklete] (6)–(16) bekezdésének, valamint 3a. §-ának alkalmazásában:

1. vállalkozó a 2. § értelmében vett bármely vállalkozó, azzal az eltéréssel, hogy az olyan vállalkozó, amely nem adóköteles tevékenységeket is végez, a részére nyújtott valamennyi egyéb szolgáltatás tekintetében vállalkozónak minősül;

2. vállalkozó minden olyan nem vállalkozási tevékenységet végző jogi személy, amely héa-azonosítószámmal rendelkezik;

3. nem minősül vállalkozónak az olyan személy vagy személyegyesülés, aki, illetve amely nem tartozik az 1. és 2. pont hatálya alá.

(6) Az [UStG 2010 (belső piacra vonatkozó) melléklete] (8)–(16) bekezdésére és 3a. §-ára figyelemmel a vállalkozónak nyújtott, az (5) bekezdés 1. és 2. pontja értelmében vett egyéb szolgáltatások teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő a tevékenységét folytatja. Ha az egyéb szolgáltatásokat a vállalkozó állandó telephelyén nyújtják, akkor az ezen állandó telephely szerinti hely a meghatározó.

(7) Az [UStG 2010 (belső piacra vonatkozó) melléklete] (8)–(16) bekezdésére és 3a. §-ára figyelemmel, a nem az (5) bekezdés 3. pontja értelmében vett vállalkozónak nyújtott egyéb szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja. Ha az egyéb szolgáltatást valamely állandó telephely teljesíti, e telephely minősül a szolgáltatás teljesítési helyének.

[…]

(13) A (14) bekezdés szerinti egyéb szolgáltatások teljesítési helye a következő:

a) ha a megrendelő nem minősül az (5) bekezdés 3. pontja értelmében vett vállalkozónak, és lakóhelye, székhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a[z Unió] területén van, az egyéb szolgáltatás teljesítési helyének a megrendelő harmadik ország területén található lakóhelyét, székhelyét vagy szokásos tartózkodási helyét kell tekinteni;

[…]

(14) A (13) bekezdés értelmében vett egyéb szolgáltatásnak minősülnek a következő szolgáltatásnyújtások:

[…]

12. távközlési szolgáltatások;

[…]

A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának elkerülése érdekében a [Bundesminister für Finanzen (szövetségi pénzügyminiszter)] rendelet útján előírhatja, hogy azon egyéb szolgáltatásokat, amelyek teljesítési helyét a (6), (7), (12) bekezdés, illetve a (13) bekezdés a) pontja szerint határozzák meg, úgy kell tekinteni, mint amelyek teljesítési helye ezen egyéb szolgáltatások használatának vagy hasznosításának helye. Következésképpen az egyéb szolgáltatások teljesítési helyének tekinthető:

1. az ország területe helyett a harmadik ország területe; és

2. a harmadik ország területe helyett az ország területe. E rendelkezés nem alkalmazható a (14) bekezdés 14. pontja szerinti szolgáltatásokra, ha a megrendelő nem minősül az (5) bekezdés 3. pontja értelmében vett vállalkozónak, és lakóhelye, székhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a[z Unió] területén található.”

Az áthelyezésről szóló rendelet

12 A Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungennek (a távközlési, rádiós és televíziós szolgáltatásokkal kapcsolatos egyéb szolgáltatások teljesítési helyének áthelyezéséről szóló szövetségi pénzügyminiszteri rendelet [BGBl. II 383/2003.]; a továbbiakban: az áthelyezésről szóló rendelet) az alapügyre alkalmazandó változata értelmében:

„Az UStG 1994-nek a [Bundesgesetzcel (szövetségi törvény) (BGBl. I, 71/2003.)] módosított változata szerinti 3a. §-a (10) bekezdése 13. és 14. pontja, valamint 3a. §-a (13) bekezdése alapján a következőket állapítom meg:

1. § Amennyiben az [UStG 1994-nek] a [Bundesgesetzcel (szövetségi törvény) (BGBl. I, 52/2009.)] módosított változata szerinti 3a. §-a (14) bekezdésének 12. és 13. pontja szerinti szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az UStG 1994 3a. §-a értelmében az [Unió] területén kívül található, a szolgáltatást belföldön teljesítettnek kell tekinteni, amennyiben azt ott használják vagy hasznosítják.

2. § Távközlési szolgáltatásnak kell tekinteni a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullámos, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatásokat, beleértve az erre alkalmas berendezések használati jogának átruházását, illetve átengedését is.”

A visszatérítésről szóló rendelet

13 A Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wirdnek (a levonható héa külföldi vállalkozások részére való visszatérítéséről szóló szövetségi pénzügyminiszteri rendelet; BGBl.,

279/1995.; a továbbiakban: a visszatérítésről szóló rendelet) az alapügyre alkalmazandó változata az I. cikke értelmében egyszerűsített visszatérítési eljárást ír elő, amely szakasz a következőképpen rendelkezik:

„1. § (1) Az UstG 1994 20. §-ától és 21. §-ának (1)–(5) bekezdésétől eltérve, a nem belföldön letelepedett, azaz belföldön székhellyel vagy telephellyel nem rendelkező vállalkozások által igényelhető levonható előzetesen felszámított adó visszatérítésére a 2., 3. és 3a. §-nak megfelelően kerül sor, amennyiben a visszatérítési időszakban a vállalkozás:

1. nem végzett az UStG 1994 1. §-a (1) bekezdésének 1. és 2. pontja és az [UStG 1994 (belső piacra vonatkozó) melléklete] 1. §-a szerinti tevékenységet, vagy

2. az UStG 1994 6. §-a (1) bekezdésének 3. pontja értelmében csak adómentes tevékenységeket végzett, vagy

3. csak olyan tevékenységeket végzett, amellyel összefüggésben az adófizetési kötelezettség a szolgáltatás igénybe vevőjét terheli (az UStG 1994 19. §-a (1) bekezdésének második albekezdése); vagy

4. csak az UStG 1994 3a. §-a (13) bekezdésének b) pontja értelmében vett tevékenységeket végzett, és az UstG 1994 25a. §-ában előírt rendelkezést, illetve valamely másik tagállamban a [héa]irányelv 357–369. cikkében foglalt rendelkezéseket alkalmazta.

(2) Az (1) bekezdés nem alkalmazandó az (1) bekezdésben foglaltaktól eltérő tevékenységhez kapcsolódóan belföldön keletkezett előzetesen felszámított adóra.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az SK Telecom Dél-Koreában letelepedett társaság, amely 2011-ben olyan barangolási szolgáltatások formájában nyújtott mobiltelefon-szolgáltatásokat a szintén dél-koreai lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező ügyfeleinek, amelyek lehetővé tették az osztrák mobilhírközlési hálózat használatát.

15 Ennek érdekében egy osztrák mobilhírközlésihálózat-üzemeltető 20%-os mértékű osztrák héával növelt használati díj megfizetése ellenében az SK Telecom rendelkezésére bocsátotta a hálózatát. Az SK Telecom a maga részéről barangolási díjat számlázott ki az ügyfelei részére az osztrák mobilhírközlési hálózatnak az osztrák területen való ideiglenes tartózkodásuk során való használatáért.

16 Az SK Telecom a visszatérítésről szóló rendelet I. cikkében előírt egyszerűsített visszatérítési eljárásnak megfelelően az osztrák mobilhírközlésihálózat-üzemeltető által a 2011. évre vonatkozóan a részére kiszámlázott héa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz.

17 Az adóhivatal elutasította e kérelmet azzal az indokkal, hogy az SK Telecom ügyfelei részére kiszámlázott barangolási díjak az áthelyezésről szóló rendelet – amely rendelet a héairányelv 59a. cikkén alapul – alapján Ausztriában adókötelesek, mivel a harmadik országban nyújtott távközlési szolgáltatások nem tartoztak a nemzeti jogban előírt forgalmi adóval összehasonlítható adó hatálya alá. Így az adóhivatal szerint, mivel az SK Telecom adóköteles ügyleteket valósított meg Ausztriában, az általa megfizetett héának a részére történő visszatérítésére az említett eljárás keretében nem volt lehetőség.

18 Az SK Telecom által az adóhivatal határozatával szemben benyújtott keresetet ezen hivatal elutasította, ezt követően az ügy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) elé került, amely helyt adott a héa-visszatérítés iránti kérelmének azzal az indokkal, hogy az áthelyezésről szóló rendelet

hatálya túl széles körű. E bíróság szerint ugyanis a héairányelv 59a. és 59b. cikkéből az következik, hogy a tagállamok csak azon távközlési szolgáltatásoknyújtások vonatkozásában tekinthetik úgy, hogy azok teljesítési helye a tagállamok területén található, amelyeket az Unióban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtják. Ennélfogva a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) megállapította, hogy az áthelyezésről szóló rendelet összeegyeztethetetlen az uniós joggal, anélkül ugyanakkor, hogy megállapításait az SK Telecom azon érvére alapította volna, amely szerint azon adó, amelynek hatálya alá az ügyfelei részére nyújtott barangolási szolgáltatásokból származó bevételek a harmadik országban tartoznak, és amelynek mértéke 10%, a héával összehasonlítható adó.

19 A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) ily módon megállapította, hogy a héa-visszatérítés iránti kérelem által lefedett időszakban az a körülmény, hogy az SK Telecom harmadik országban letelepedett ügyfelei számára lehetővé tette, hogy Ausztriában az osztrák mobilhírközlési hálózat igénybevételével telefonáljanak Ausztriában, nem minősül belföldi adóztatandó ügyletnek, mivel az érintett szolgáltatások teljesítési helye a szóban forgó harmadik országban volt. E bíróság szerint az SK Telecom tehát jogosult volt az osztrák mobilhírközlésihálózat-üzemeltető részére előzetesen felszámított héának a visszatérítésről szóló rendelet I. cikke szerinti egyszerűsített visszatérítési eljárás keretében történő visszatérítésére.

20 Az adóhivatal rendes *felülvizsgálati* kérelme alapján eljáró Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) a 2018. szeptember 13-i ítéletével hatályon kívül helyezte a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozatát.

21 A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) lényegében megállapította, hogy a héairányelv 59a. és 59b. cikkének célja a kettős adóztatásnak, az adóztatás elmaradásának, illetve a verseny torzulásának az elkerülése. Közelebbről, e rendelkezések közül az első általános és fakultatív lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy egyes szolgáltatások teljesítési helyét a héakötelezettségük szempontjából a területükre helyezzék át. E rendelkezések közül a második értelmében a tagállamok kötelesek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének áthelyezésére, amennyiben valamely harmadik országban letelepedett vállalkozás valamely tagállamban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok számára nyújt távközlési szolgáltatásokat.

22 Az osztrák jogalkotó tehát az áthelyeztetésről szóló rendelet elfogadásával az ezen irányelv 59b. cikkében nem szereplő esetekre nézve élt az említett irányelv 59a. cikkében biztosított lehetőséggel. Ennélfogva, amennyiben valamely vállalkozónak nem minősülő, az Unió területén kívül letelepedett, illetve az Unió területén kívül állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező személy Ausztria területén valamely harmadik országban letelepedett társaság által nyújtott távközlési szolgáltatásokat vesz igénybe, e szolgáltatások teljesítési helye az áthelyeztetésről szóló rendelet alapján Ausztriába kerül áthelyezésre.

23 Azt követően, hogy a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) visszautalta az ügyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) elé, ez utóbbi továbbra is arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint az alapügyben szóban forgóhoz hasonló barangolási szolgáltatások a tagállam területén a héairányelv 59a. cikke értelmében vett „tényleges használat [és hasznosítás]” tárgyát képezik, ami alapján e szolgáltatások teljesítési helyének ezen tagállam területét tekinthetik, miközben e szolgáltatásokat olyan nem adóalany ügyfelek részére nyújtják, akik csak ideiglenesen tartózkodnak az említett tagállam területén.

24 Másfelől a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy amennyiben ezen irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló barangolási szolgáltatások a tagállam területén ténylegesen az e rendelkezés értelmében vett „tényleges használat

[és hasznosítás]” tárgyát képezik, tisztázni kell az adóztatás elmaradása eseteinek elkerülésére irányuló célt, amelyet az e rendelkezésben előírt, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének áthelyezésére irányuló lehetőség szolgál.

25 Közelebbről pontosítani kell, hogy úgy kell-e értelmezni a „nem adóztatásnak” az említett rendelkezés értelmében vett fogalmát, hogy az uniós jog által előírt héával összehasonlítható adónak a harmadik országban való fennállása döntő jelentőségű abból a szempontból, hogy valamely tagállam az érintett szolgáltatások teljesítési helyét úgy tekinthesse, mintha e hely ezen tagállam területén lenne.

26 E körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 59a. cikke [első bekezdésének] b) pontját, hogy a roaming valamely tagállamban – a belföldi mobilhálózathoz bejövő és kimenő kapcsolatok létesítése céljából történő hozzáférés formájában [való] – az ideiglenesen belföldön tartózkodó »nem adóalany végfelhasználó« által történő igénybevétele belföldön történő »használatnak és hasznosításnak« minősül, amely a teljesítés helyének a harmadik országból e tagállamba történő áthelyezésére jogosít, noha sem a szolgáltatást nyújtó mobilszolgáltató, sem a végfelhasználó nincs a[z] [Unió] területén letelepedve, és a végfelhasználó nem is rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel a[z] [Unió] területén?

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 59a. cikke [első bekezdésének] b) pontját, hogy az első kérdésben leírt – az [ezen irányelv] 59. cikke alapján a[z] [Unió] területén kívül található – távközlési szolgáltatások teljesítési helye áthelyezhető valamely tagállam területére pusztán annak alapján, hogy a távközlési szolgáltatásokat harmadik országban nem terheli az uniós jogi [héával] összehasonlítható adó, noha sem a szolgáltatást nyújtó mobilszolgáltató, sem a végfelhasználó nincs a[z] [Unió] területén letelepedve, és a végfelhasználó nem is rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel a[z] [Unió] területén?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját, hogy valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató által a szintén e harmadik országban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező ügyfelei részére nyújtott olyan barangolási szolgáltatásokat, amelyek lehetővé teszik ezen ügyfelek számára a nemzeti mobilhírközlési hálózat igénybevételét azon tagállamban, amelyben ideiglenesen tartózkodnak, úgy kell tekinteni, mint amelyek a héairányelv 59a. cikke értelmében vett „tényleges használat [és hasznosítás]” tárgyát képezik e tagállam területén, ily módon az említett tagállam e szolgáltatások teljesítési helyét úgy tekintheti, mintha az a területére esne, amennyiben az említett szolgáltatások nem részesülnek az említett harmadik országban fennálló héakötelezettséggel összehasonlítható adójogi bánásmódban.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv szolgáltatásnyújtások helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikája szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a szolgáltatásokat igénybe veszik (lásd ebben az értelemben: 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 E tekintetben ezen irányelv 59. cikke első bekezdésének i) pontja értelmében az alapügyben szóban forgóhoz hasonló barangolási szolgáltatások esetében, amelyek tekintetében nem vitatott, hogy az ugyanezen irányelv 24. cikkének (2) bekezdése értelmében vett távközlési szolgáltatásokról van szó, amennyiben e szolgáltatásokat az Unió területén kívül letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos

tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtják, teljesítési helynek az a hely minősül, ahol e személyek letelepedés szerinti helye van, illetve ahol azok lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkeznek.

30 A héairányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontja ugyanakkor ettől eltérve lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy azon szolgáltatások tekintetében, amelyek teljesítési helyét többek között az irányelv 59. cikke szabályozza, e helyet, amely főszabály szerint az Unión kívül található, úgy tekintsék, mintha az a területükre esne, amennyiben e szolgáltatások tényleges használatára vagy hasznosítására e tagállam területén kerül sor.

31 E tekintetben meg kell állapítani, hogy ezen irányelv 59b. cikke arra kötelezte a tagállamokat, hogy a valamely tagállamban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére az alapügyben szóban forgóhoz hasonló mobiltelefon-szolgáltató adóalany – amelynek gazdasági tevékenysége szerinti székhelye az Unió területén kívül található – által nyújtott távközlési szolgáltatások tekintetében ezen irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját alkalmazzák.

32 Ugyanakkor az említett irányelv 59b. cikkében előírt kötelezettség nem járhat azzal a következménnyel, hogy az e rendelkezésben foglaltaktól eltérő körülmények között korlátozza a tagállamok azon lehetőségét, hogy a távközlési szolgáltatások tekintetében éljenek az ugyanezen irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjából eredő általános lehetőségükkel.

33 E tekintetben meg kell állapítani, hogy ezen 59a. cikk első bekezdésének b) pontja nem ír elő olyan feltételt, amely a valamely harmadik országban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező személyek tagállamok területén való tartózkodásának időtartamára vonatkozik, különös tekintettel arra a körülményre, hogy e tartózkodás csak ideiglenes.

34 Következésképpen az e rendelkezésben biztosított lehetőség gyakorlásával összefüggésben azt kell értékelni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló barangolási szolgáltatások tényleges használatára vagy hasznosítására valóban azon tagállam területén kerül-e sor, amely e szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét át kívánja helyezni.

35 A barangolási szolgáltatás lényegében a szolgáltató által az ügyfelei részére nyújtott olyan szolgáltatás, amely lehetővé teszi számukra, hogy hordozható készülékük az e szolgáltató hálózatától eltérő mobilhírközlési hálózaton használják az e hálózatok üzemeltetői között létrejött megállapodások alapján. A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó barangolási szolgáltatások arra irányulnak, hogy lehetővé tegyék az SK Telecom ügyfelei számára, hogy amikor az SK Telecom által működtetett mobilhírközlési hálózaton kívül tartózkodnak, egy osztrák szolgáltató mobilhírközlési hálózatán keresztül mobiltelefon-szolgáltatásokat vegyenek igénybe.

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani (2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet, C-71/18, EU:C:2019:660, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Márpedig – amint arra a főtanácsnok az indítványának a 44. pontjában rámutatott – meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan barangolási szolgáltatások, amelyeket valamely tagállam területén ideiglenesen tartózkodó személyek részére nyújtanak, az e személyek által igénybe vett egyéb mobilhírközlési szolgáltatásoktól különállóak és függetlenek.

38 Egyébiránt, amint az mind a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból, mind pedig a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételekből kitűnik, az SK Telecom elkülönítve tartja nyilván e barangolási szolgáltatásokat, valamint azok után külön díjat, úgynevezett barangolási díjat számol fel, amelyeket azon ügyfeleknek számláz ki, akik részére e szolgáltatásokat nyújtják.

39 Tehát magából a barangolási szolgáltatások jellegéből következik, hogy azok tényleges használatára vagy hasznosítására szükségszerűen az érintett tagállam területén kerül sor az SK Telecom ügyfeleinek az e területen való ideiglenes tartózkodása során.

40 Ugyanakkor, még ha az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között teljesül is az a feltétel, hogy az érintett szolgáltatások tényleges használatára vagy hasznosítására valamely tagállam területén kerül sor, e tagállam csak akkor élhet a héairányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában számára biztosított azon lehetőséggel, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely az Unió területén kívül található, úgy tekintse, mintha ez a hely a területére esne, ha e lehetőség igénybevétele a kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása, illetve a verseny torzulása eseteinek az elkerülésével jár.

41 E tekintetben először is pontosítani kell, hogy – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozta – ezen irányelv (22) preambulumbekezdéséből kétségtelenül kitűnik, hogy az Unióban igénybe vett valamennyi távközlési szolgáltatás megadóztatása tükrözi az uniós jogalkotó arra irányuló szándékát, hogy megelőzze a verseny torzulását.

42 Mindamellett emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét meghatározó rendelkezéseinek célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont; 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ezen irányelv 59a. cikke első bekezdése b) pontjának szövegére és e rendelkezésnek az említett irányelv V. címe, 3. fejezete 3. szakaszának „A kettős adóztatás vagy a nem adóztatás elkerülése” címet viselő 10. alszakaszában elfoglalt helyére tekintettel meg kell állapítani, hogy az e rendelkezés által biztosított lehetőség nemcsak a verseny torzulása megelőzésének keretébe illeszkedik, hanem egyúttal a kettős adóztatásnak és az adóztatás elmaradásának az elkerülésére is irányul.

44 Ebből következően, amennyiben e lehetőség igénybevétele eredményeképpen csupán az Unión belüli adóztatás elmaradásával jellemzett helyzet orvoslására kerül sor, ami a Bíróság rendelkezésére álló információk szerint az alapügyben szóban forgó barangolási szolgáltatások esetében történt, a tagállamok élhetnek az ezen irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőséggel.

45 Másodszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 88. pontjában rámutatott, pontosítani kell, hogy e rendelkezés alkalmazásával összefüggésben a kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása, illetve a verseny torzulásának esetleges eseteit az érintett szolgáltatásoknak a tagállamokban alkalmazott adójogi megítélése alapján kell értékelni, anélkül hogy figyelembe kellene venni azt az adórendszert, amelynek hatálya alá e szolgáltatások az érintett harmadik országban tartoznak.

46 Kétségtelenül más lenne a helyzet, ha e harmadik országgal ezen tárgykörben nemzetközi megállapodás megkötésére került volna sor. Ugyanakkor az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bírósághoz benyújtott észrevételek nem tesznek említést ilyen megállapodásról.

47 A jelen ítélet 44. és 45. pontjában kifejtettekkel ellentétes megoldás azzal a hatással járna, hogy a héára vonatkozó uniós szabályok alkalmazását a harmadik országok belső adójogától tenné függővé. Márpedig erre vonatkozó rendelkezés hiányában nem vélelmezhető, hogy az uniós jogalkotó szándéka erre irányult volna.

48 A héabizottság által elfogadott megközelítés, amely az ezen irányelv 398. cikkével létrehozott tanácsadó bizottság, és amelynek az iránymutatásai, jóllehet nem rendelkeznek kötelező erővel, mégis segítségként szolgálnak a héairányelv értelmezése tekintetében, egyébként megerősíti azt az értelmezést, amely szerint a tagállamok anélkül élhetnek a héairányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőséggel, hogy főszabály szerint figyelembe kellene venniük azt az adójogi bánásmódot, amelyet az érintett harmadik ország belső adójoga alapján a szolgáltatások tekintetében alkalmaznak (lásd ebben az értelemben: 2020. október 8-i Weindel Logistik Service végzés, C-621/19, nem tették közzé, EU:C:2020:814, 48. pont).

49 E bizottság iránymutatásaiból (a 2009. szeptember 30-i 89. ülés, B dokumentum – taxud.d.1[2010]176579 – 645) ugyanis kitűnik, hogy a bizottság egyhangúlag megállapította, hogy a tagállamok területén ténylegesen használt vagy hasznosított szolgáltatások megadóztatására vonatkozóan az ezen irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában előírt lehetőségnek a tagállamok általi igénybevétele nem függ azon adójogi bánásmódtól, amelyet az Unión kívül e szolgáltatások tekintetében alkalmaznak. Közelebbről, az, hogy egy szolgáltatás valamely harmadik országban, annak saját nemzeti jogszabályai alapján megadóztatható, nem akadályozza a tagállamokat abban, hogy e szolgáltatást – amennyiben azt ténylegesen a területén használják vagy hasznosítják – megadóztassák.

50 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató által a szintén e harmadik országban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező ügyfelei részére nyújtott olyan barangolási szolgáltatásokat, amelyek lehetővé teszik ezen ügyfelek számára a nemzeti mobilhírközlési hálózat igénybevételét azon tagállamban, amelyben ideiglenesen tartózkodnak, úgy kell tekinteni, mint amelyek az e rendelkezés értelmében vett „tényleges használat [és hasznosítás]” tárgyát képezik e tagállam területén, ily módon az említett tagállam e szolgáltatások teljesítési helyét úgy tekintheti, mintha az a területére esne, amennyiben – tekintet nélkül az említett harmadik ország belső adójoga alapján e szolgáltatások tekintetében alkalmazott adójogi bánásmódra – az ilyen lehetőség igénybevétele az Unión belüli adóztatás elmaradásának elkerülését szolgálja.

A költségekről

51 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató által a szintén e harmadik országban letelepedett, illetve ott lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező ügyfelei részére nyújtott olyan barangolási szolgáltatásokat, amelyek lehetővé teszik ezen ügyfelek számára a nemzeti mobilhírközlési hálózat igénybevételét azon tagállamban, amelyben ideiglenesen tartózkodnak, úgy kell tekinteni, mint amelyek az e rendelkezés értelmében vett „tényleges használat [és hasznosítás]” tárgyát képezik e tagállam területén, ily módon az említett tagállam e szolgáltatások teljesítési helyét úgy tekintheti, mintha az a területére esne, amennyiben – tekintet nélkül az említett harmadik ország belső adójoga alapján e szolgáltatások tekintetében alkalmazott adójogi bánásmódra – az ilyen lehetőség igénybevétele az Unión belüli adóztatás elmaradásának elkerülését szolgálja.

Aláírások