ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

15 april 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Bepaling van de plaats van telecommunicatiediensten – Roaming door staatsburgers van derde landen op mobielecommunicatienetwerken binnen de Europese Unie – Artikel 59 bis, eerste alinea, onder b) – Mogelijkheid voor de lidstaten om de plaats van telecommunicatiediensten naar hun grondgebied te verleggen”

In zaak C-593/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) bij beslissing van 29 juli 2019, ingekomen bij het Hof op 5 augustus 2019, in de procedure

SK Telecom Co. Ltd

tegen

Finanzamt Graz-Stadt,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– SK Telecom Co. Ltd, vertegenwoordigd door J. Fischer, belastingadviseur,

– de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door F. Koppensteiner als gemachtigde,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door L. Aguilera Ruiz als gemachtigde,

* Procestaal: Duits.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Mantl als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 oktober 2020,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals per 1 januari 2010 gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SK Telecom Co. Ltd en het Finanzamt Graz-Stadt (belastingdienst van de stad Graz, Oostenrijk; hierna: „belastingdienst") over de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die SK Telecom voor het belastingjaar 2011 als voorbelasting heeft betaald in verband met het verrichten van telecommunicatiediensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 22 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Alle telecommunicatiediensten waarvan in de [Europese Unie] gebruik wordt gemaakt, dienen te worden belast, teneinde verstoringen van de mededinging op dat gebied te voorkomen. Telecommunicatiediensten verricht voor in de [Unie] gevestigde belastingplichtigen of voor in een derde land gevestigde afnemers moeten te dien einde in beginsel worden belast op de plaats waar de afnemer van de diensten gevestigd is. Teneinde een uniforme belastingheffing te garanderen van telecommunicatiediensten die door in derdelandsgebieden of in derde landen gevestigde belastingplichtigen worden verricht voor in de [Unie] gevestigde niet-belastingplichtigen en waarvan het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in de [Unie] geschieden, zouden de lidstaten evenwel in beginsel moeten bepalen dat de plaats van de dienst binnen de [Unie] gelegen is."

4 Artikel 1, lid 2, van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van titel I, waarin het voorwerp en de werkingssfeer ervan worden omschreven, bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

5 Artikel 24 van die richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 3, „Diensten", van titel IV, „Belastbare handelingen", bepaalt in lid 2:

„Als ‚telecommunicatiediensten' worden beschouwd de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten."

6 Titel V van voornoemde richtlijn, met als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen", bevat hoofdstuk 3, dat de plaats van een dienst betreft en een afdeling 3, „Bijzondere bepalingen", omvat. Artikel 59, dat deel uitmaakt van onderafdeling 9 van deze afdeling, „Diensten voor niet-belastingplichtigen buiten de [Unie]", luidde:

„De plaats van de volgende diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige die buiten de [Unie] gevestigd is of aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, is de plaats waar deze persoon gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

[...]

i) telecommunicatiediensten;

[...]"

7 Onderafdeling 10 van afdeling 3, „Voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing van belasting", bevatte de artikelen 59 bis en 59 ter van de btw-richtlijn.

8 Artikel 59 bis was als volgt verwoord:

„Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen, kunnen de lidstaten met betrekking tot diensten waarvan de plaats van verrichting valt onder de artikelen 44, 45, 56 en 59:

a) de plaats van een dienst of van alle diensten, indien die op hun grondgebied is gelegen, aanmerken als buiten de [Unie] te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de [Unie] geschieden;

b) de plaats van een dienst of van alle diensten, die buiten de [Unie] is gelegen, aanmerken als op hun grondgebied te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie op hun grondgebied geschieden.

[...]"

9 Artikel 59 ter bepaalde:

„De lidstaten passen artikel 59 bis, [eerste alinea, onder] b), toe op telecommunicatiediensten en op de in artikel 59, eerste alinea, [onder] j), bedoelde radio- en televisieomroepdiensten welke worden verricht voor niet-belastingplichtigen die in een lidstaat gevestigd zijn of er hun woonplaats of

gebruikelijke verblijfplaats hebben, door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de [Unie] heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de diensten worden verricht, of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de [Unie] heeft."

10 Titel XIV van de btw-richtlijn, „Diverse bepalingen", bevat een hoofdstuk 2, waarvan het enige artikel (artikel 398) betrekking heeft op een raadgevend comité, het „btw-comité" genoemd.

Oostenrijks recht

UStG

11 § 3a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 23 augustus 1994 (BGBl. 663/1994), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, (hierna: „UStG 1994") is als volgt verwoord:

„Overige diensten

§ 3a (1) Overige diensten zijn diensten die niet uit een levering bestaan. Een overige dienst kan ook bestaan in een nalaten of in het dulden van een handeling of een toestand.

[...]

Plaats van overige diensten

[...]

(5) Voor de toepassing van de leden 6 tot en met 16 en van artikel 3a [van de bijlage (betreffende de interne markt) bij het UStG 1994]:

1. wordt als ondernemer beschouwd een ondernemer in de zin van § 2, waarbij een ondernemer die ook niet-belastbare omzet behaalt, als ondernemer wordt beschouwd met betrekking tot alle andere aan hem verleende diensten;

2. wordt als ondernemer beschouwd een rechtspersoon die geen ondernemende activiteiten verricht en over een btw-identificatienummer beschikt;

3. wordt niet als ondernemer beschouwd een persoon of gemeenschap van personen die niet onder de werkingssfeer van de punten 1 en 2 valt.

(6) Onverminderd de leden 8 tot en met 16 en artikel 3a [van de bijlage (betreffende de interne markt) bij het UStG 1994] wordt een overige dienst die wordt verricht ten behoeve van een ondernemer in de zin van lid 5, punten 1 en 2, geacht te worden verricht op de plaats waar de ontvanger van de dienst zijn onderneming uitoefent. Indien de overige dienst wordt verricht op de plaats van de vaste inrichting van een ondernemer, is daarentegen die plaats doorslaggevend.

(7) Onverminderd de leden 8 tot en met 16 en artikel 3a [van de bijlage (betreffende de interne markt) van het UStG 1994] wordt een overige dienst die wordt verricht ten behoeve van iemand die geen ondernemer is in de zin van lid 5, punt 3, geacht te worden verricht op de plaats waar de ondernemer zijn onderneming uitoefent. Indien de overige dienst wordt verricht door een vaste inrichting, wordt die vaste inrichting als de plaats van de dienst beschouwd.

[...]

(13) De in lid 14 genoemde overige diensten worden verricht:

a) indien de afnemer geen ondernemer is in de zin van lid 5, punt 3, en zijn woonplaats, zetel of gebruikelijke verblijfplaats niet op het grondgebied van de [Unie] heeft, worden de overige diensten verricht in de woonplaats, de zetel of de gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer op het grondgebied van het derde land;

[...]

(14) De volgende diensten worden aangemerkt als overige diensten in de zin van lid 13:

[...]

12. telecommunicatiediensten;

[...]

(16) Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen kan de Bundesminister für Finanzen (federale minister van Financiën) bij besluit bepalen dat overige diensten waarvan de plaats van de dienst overeenkomstig de leden 6, 7, 12 of 13, onder a), wordt bepaald, worden geacht te zijn verricht op de plaats waar deze overige diensten worden gebruikt of geëxploiteerd. Bijgevolg kan de plaats van de overige diensten worden geacht te zijn gelegen:

1. op het grondgebied van het derde land in plaats van op het nationale grondgebied, en

2. op het nationale grondgebied in plaats van op het grondgebied van het derde land. Deze bepaling is niet van toepassing op diensten in de zin van lid 14, punt 14, indien de afnemer geen ondernemer is in de zin van lid 5, punt 3, en zijn woonplaats, zetel of gebruikelijke verblijfplaats niet op het grondgebied van de [Unie] heeft."

Verleggingsbesluit

12 De Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (besluit van de Bundesminister für Finanzen betreffende de verlegging van de plaats van de

overige diensten met betrekking tot telecommunicatie-, radio- en televisiediensten) (BGBl. II, 383/2003), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „verleggingsbesluit"), bepaalt:

„Overeenkomstig § 3a, lid 10, punten 13 en 14, en § 3a, lid 13, UStG 1994, in de versie van het [Bundesgesetz (federale wet) (BGBl. I, 71/2003)], wordt het navolgende bepaald:

§ 1. Wanneer de in § 3a, lid 14, punten 12 en 13, [UStG 1994], in de versie van het [Bundesgesetz (federale wet) (BGBl. I, 52/2009)] bedoelde plaats van een dienst ingevolge § 3a UStG 1994 buiten de [Unie] is gelegen, wordt de dienst op het nationale grondgebied verricht wanneer deze aldaar wordt gebruikt of geëxploiteerd.

§ 2. Onder telecommunicatiediensten worden diensten verstaan waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst."

Teruggaafbesluit

13 De Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (besluit van de federale minister van Financiën inzake de teruggaaf van aftrekbare voorbelasting aan buitenlandse ondernemingen) (BGBl. 279/1995), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „teruggaafbesluit"), voorziet overeenkomstig artikel I in een vereenvoudigde teruggaafprocedure. Dat artikel bepaalt:

„§ 1. (1) De teruggave van aftrekbare voorbelasting aan niet in Oostenrijk gevestigde ondernemingen, te weten ondernemingen die noch hun zetel noch een vaste inrichting in Oostenrijk hebben, vindt in afwijking van § 20 en § 21, leden 1 tot en met 5, UStG 1994 plaats overeenkomstig §§ 2, 3 en 3a, wanneer de onderneming in het teruggaaftijdvak:

1. geen omzet in de zin van § 1, lid 1, punten 1 en 2, UStG 1994 en artikel 1 van [de bijlage (betreffende de interne markt) bij het UStG 1994] heeft behaald, of

2. alleen niet-belastbare omzet in de zin van § 6, lid 1, punt 3, UStG 1994 heeft behaald, of

3. alleen omzet heeft behaald waarbij de belastingschuld overgaat op de ontvanger van de dienst (§ 19, lid 1, tweede alinea, UStG 1994), of

4. alleen omzet in de zin van § 3a, lid 13, onder b), UStG 1994 heeft behaald en gebruik heeft gemaakt van de regeling van § 25a UStG 1994, of in een andere lidstaat gebruik heeft gemaakt van de regeling van de artikelen 357 tot en met 369 van [de btw-richtlijn].

(2) Lid 1 is niet van toepassing op voorbelasting die is toe te rekenen aan andere in het binnenland behaalde omzet dan de in lid 1 bedoelde soorten omzet."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 SK Telecom is een in Zuid-Korea gevestigde vennootschap die in 2011 mobieletelefoniediensten heeft verleend aan haar klanten, die ook in Zuid-Korea waren gevestigd of daar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hadden, in de vorm van roamingdiensten die het mogelijk maakten om het Oostenrijkse mobielecommunicatienetwerk te gebruiken.

15 Daartoe heeft een Oostenrijkse exploitant van mobielecommunicatienetwerken zijn netwerk ter beschikking van SK Telecom gesteld tegen betaling van een gebruiksheffing, verhoogd met de Oostenrijkse btw van 20 %. SK Telecom heeft haar klanten gedurende hun tijdelijke verblijf op het Oostenrijkse grondgebied roamingkosten in rekening gebracht voor het gebruik van het Oostenrijkse mobielecommunicatienetwerk.

16 SK Telecom heeft de belastingdienst verzocht om teruggaaf van de door de Oostenrijkse exploitant van mobielecommunicatienetwerken voor 2011 in rekening gebrachte btw, overeenkomstig de vereenvoudigde teruggaafprocedure van artikel I van het teruggaafbesluit.

17 De belastingdienst heeft dit verzoek afgewezen op grond dat de roamingkosten die aan de klanten van SK Telecom in rekening waren gebracht, op grond van het verleggingsbesluit, dat is gebaseerd op artikel 59 bis van de btw-richtlijn, in Oostenrijk belastbaar waren, omdat de verleende telecommunicatiediensten in het derde land niet waren onderworpen aan een belasting die vergelijkbaar is met de in het nationale recht geldende omzetbelasting. Aangezien SK Telecom belastbare handelingen had verricht in Oostenrijk, kon de door haar betaalde btw haar volgens de belastingdienst niet worden terugbetaald in het kader van voornoemde procedure.

18 Nadat haar bezwaar tegen het besluit van de belastingdienst was afgewezen, heeft SK Telecom beroep ingesteld bij het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk), dat haar verzoek om teruggaaf van de btw heeft toegewezen op grond dat het verleggingsbesluit een te ruime strekking had. Volgens deze rechter vloeit uit de artikelen 59 bis en 59 ter van de btw-richtlijn namelijk voort dat de lidstaten alleen kunnen aannemen dat de plaats van de telecommunicatiediensten zich op hun grondgebied bevindt wanneer het gaat om diensten die worden verleend aan niet-belastingplichtigen die binnen de Unie zijn gevestigd of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats binnen de Unie hebben. Derhalve is het Bundesfinanzgericht tot de slotsom gekomen dat het verleggingsbesluit onverenigbaar is met het Unierecht, waarbij het zich evenwel niet baseerde op het argument van SK Telecom dat de inkomsten uit de aan haar klanten verleende roamingdiensten in het derde land aan een met de btw vergelijkbare belasting waren onderworpen, waarvan het tarief 10 % bedraagt.

19 Het Bundesfinanzgericht heeft dan ook geoordeeld dat het feit dat SK Telecom haar in een derde land gevestigde klanten in staat heeft gesteld om via het Oostenrijkse mobielecommunicatienetwerk te telefoneren, in het tijdvak waarop het verzoek om teruggaaf van btw betrekking had, geen op het nationale grondgebied belastbare handeling vormde, omdat de plaats van de betrokken diensten in het derde land was gelegen. Volgens deze rechter had SK Telecom dus in het kader van de vereenvoudigde teruggaafprocedure van artikel I van het teruggaafbesluit recht op teruggaaf van de aan de Oostenrijkse exploitant van mobielecommunicatienetwerken betaalde voorbelasting.

20 Bij arrest van 13 september 2018 heeft het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk), waarbij de belastingdienst een gewoon beroep in *Revision* had ingesteld, de beslissing van het Bundesfinanzgericht vernietigd.

21 Het Verwaltungsgerichtshof heeft in essentie opgemerkt dat de artikelen 59 bis en 59 ter van de btw-richtlijn tot doel hadden om gevallen van dubbele heffing of niet-heffing en van verstoring van de mededinging te voorkomen. In het bijzonder biedt artikel 59 bis de lidstaten een algemeen keuzerecht om de plaats van bepaalde diensten te verleggen teneinde die diensten aan de btw-heffing te onderwerpen. Krachtens artikel 59 ter zijn de lidstaten verplicht om de plaats van diensten te verleggen wanneer een in een derde land gevestigde onderneming telecommunicatiediensten verleent aan niet-belastingplichtigen die in een lidstaat zijn gevestigd of daar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben.

22 Met de vaststelling van het verleggingsbesluit heeft de Oostenrijkse wetgever dus gebruikgemaakt van het keuzerecht dat artikel 59 bis van de btw-richtlijn biedt voor gevallen die niet onder artikel 59 ter vallen. Wanneer een persoon die geen ondernemer is en die buiten de Unie is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Unie heeft, op Oostenrijks grondgebied telecommunicatiediensten ontvangt van een in een derde land gevestigde vennootschap, wordt de plaats van deze diensten dus overeenkomstig het verleggingsbesluit naar Oostenrijk verlegd.

23 Na terugverwijzing door het Verwaltungsgerichtshof blijft het Bundesfinanzgericht twijfelen over de verenigbaarheid met het Unierecht van een nationale bepaling volgens welke roamingdiensten als in het hoofdgeding aan de orde voorwerp zijn van „werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie" op het grondgebied van de betreffende lidstaat in de zin van artikel 59 bis van de btw-richtlijn, waardoor de plaats van deze diensten kan worden aangemerkt als op het grondgebied van deze lidstaat gelegen, hoewel ze worden verstrekt aan niet-belastingplichtige klanten die slechts tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven.

24 Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat indien artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat roamingdiensten als in het hoofdgeding aan de orde daadwerkelijk voorwerp zijn van „werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie" op het grondgebied van de lidstaat in de zin van deze bepaling, het doel van het in die bepaling geboden keuzerecht om de plaats van diensten te verleggen teneinde gevallen van niet-heffing te vermijden, moet worden verduidelijkt.

25 In het bijzonder moet worden gepreciseerd of het begrip „niet-heffing" in de zin van die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het bestaan in het derde land van een met de Unierechtelijke btw vergelijkbare belasting doorslaggevend is voor een lidstaat om de plaats van de betrokken diensten aan te kunnen merken als op zijn grondgebied gelegen.

26 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 59 bis, [eerste alinea,] onder b), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de afname van roamingdiensten in een lidstaat in de vorm van toegang tot het binnenlandse mobieletelefonienetwerk voor het tot stand brengen van in- en uitgaande verbindingen door een ‚niet-belastingplichtige eindafnemer' die tijdelijk op het grondgebied van deze lidstaat verblijft, moet worden beschouwd als ‚werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie' op het grondgebied van deze lidstaat, zodat de verlegging van de plaats van de dienst vanuit het derde land naar deze lidstaat gerechtvaardigd is, hoewel noch de dienstverlenende mobieletelefonieprovider noch de eindafnemer op het grondgebied van de [Unie] is gevestigd en de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de eindafnemer zich evenmin op het grondgebied van de [Unie] bevindt?

2) Moet artikel 59 bis, [eerste alinea,] onder b), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de plaats van de telecommunicatiediensten als beschreven in de eerste vraag, die volgens artikel 59 van [die richtlijn] buiten de [Unie] is gelegen, naar het grondgebied van een lidstaat kan worden verlegd, hoewel noch de dienstverlenende mobieletelefonieprovider noch de eindafnemer op het grondgebied van de [Unie] is gevestigd en de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de eindafnemer zich evenmin op het grondgebied van de [Unie] bevindt, alleen al op grond van het feit dat de telecommunicatiediensten in het derde land niet zijn onderworpen aan een met de Unierechtelijke btw vergelijkbare heffing?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn twee vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat roamingdiensten die door een in een derde land gevestigde mobieletelefonieprovider worden verleend aan haar klanten, die eveneens in dat derde land zijn gevestigd of aldaar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, zodat zij gebruik kunnen maken van het nationale mobielecommunicatienetwerk van de lidstaat waar zij tijdelijk verblijven, moeten worden geacht voorwerp te zijn van „werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie" op het grondgebied van deze lidstaat in de zin van die bepaling, waardoor die lidstaat de plaats van die roamingdiensten kan aanmerken als op zijn grondgebied gelegen wanneer zij in dat derde land niet onderworpen zijn aan een fiscale behandeling die vergelijkbaar is met de heffing van btw.

28 In herinnering dient te worden gebracht dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de plaats van de dienst gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de diensten worden verbruikt (zie in die zin arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In dit verband bepaalt artikel 59, eerste alinea, onder i), van deze richtlijn dat de plaats van roamingdiensten als in het hoofdgeding aan de orde, waarvan vaststaat dat het gaat om telecommunicatiediensten in de zin van artikel 24, lid 2, van deze richtlijn, wanneer deze diensten worden verleend aan niet-belastingplichtigen die buiten de Unie zijn gevestigd of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Unie hebben, de plaats is waar deze personen zijn gevestigd of hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben.

30 In afwijking daarvan kunnen de lidstaten op grond van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn bij diensten waarvan de plaats met name wordt geregeld door artikel 59 ervan, deze plaats, die in beginsel buiten de Unie is gelegen, evenwel aanmerken als op hun grondgebied gelegen indien het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten op hun grondgebied geschieden.

31 In dit verband moet worden vastgesteld dat artikel 59 ter van deze richtlijn de lidstaten verplichtte om artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), ervan toe te passen op telecommunicatiediensten die worden verleend aan niet-belastingplichtigen die in een lidstaat zijn gevestigd of daar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de Unie heeft gevestigd, zoals de mobieletelefonieprovider in het hoofdgeding.

32 De in artikel 59 ter van deze richtlijn opgenomen verplichting kan er echter niet toe leiden dat de mogelijkheid voor de lidstaten om met betrekking tot telecommunicatiediensten gebruik te maken van het algemene keuzerecht dat zij aan artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn ontlenen, wordt beperkt in andere dan de in die bepaling bedoelde omstandigheden.

33 In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), geen voorwaarde stelt met betrekking tot de duur van het verblijf op het grondgebied van de lidstaten van personen die in een derde land zijn gevestigd of daar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, met name gelet op het feit dat dit verblijf slechts tijdelijk is.

34 Voor de uitoefening van het in deze bepaling geboden keuzerecht moet dus worden beoordeeld of roamingdiensten zoals in het hoofdgeding aan de orde werkelijk worden gebruikt of geëxploiteerd op het grondgebied van de lidstaat die voornemens is de plaats van deze diensten daarheen te verleggen.

35 Een roamingdienst bestaat in wezen in de dienst die een aanbieder van mobielecommunicatiediensten verleent aan zijn abonnees waardoor zij hun mobiele toestel kunnen gebruiken op een ander mobielecommunicatienetwerk dan dat van deze aanbieder, als gevolg van overeenkomsten tussen de exploitanten van deze netwerken. In casu hebben de in het hoofdgeding aan de orde zijnde roamingdiensten tot doel de klanten van SK Telecom in staat te stellen om gebruik te maken van mobieletelefoniediensten via het mobielecommunicatienetwerk van een Oostenrijkse exploitant, ook als zij zich buiten het bereik van het door SK Telecom geëxploiteerde mobielecommunicatienetwerk bevinden.

36 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn blijkt dat elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat een handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald, daar anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Zoals de advocaat-generaal in punt 44 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet worden vastgesteld dat roamingdiensten zoals die in het hoofdgeding, die worden verleend aan personen die tijdelijk op het grondgebied van een lidstaat verblijven, onderscheiden en onafhankelijk zijn van de andere mobielecommunicatiediensten waarvan deze personen gebruikmaken.

38 Zoals blijkt uit zowel de door de verwijzende rechter verstrekte informatie als de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen worden deze roamingdiensten door SK Telecom bovendien afzonderlijk aangegeven en afzonderlijk in rekening gebracht aan de klanten aan wie deze diensten worden verleend, namelijk als roamingkosten.

39 Uit de aard zelf van roamingdiensten volgt dus al dat het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van die diensten noodzakelijkerwijs plaatsvindt op het grondgebied van een lidstaat wanneer de klanten van SK Telecom tijdelijk op dat grondgebied verblijven.

40 Zelfs indien in omstandigheden als die van het hoofdgeding is voldaan aan de voorwaarde inzake het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van de betrokken diensten op het grondgebied van een lidstaat, kan deze lidstaat evenwel alleen gebruikmaken van het hem bij artikel 59 bis,

eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn geboden keuzerecht om de plaats van de diensten, die buiten de Unie is gelegen, aan te merken als op zijn grondgebied gelegen indien daarmee gevallen van dubbele heffing, niet-heffing of verstoring van de mededinging worden voorkomen.

41 In dit verband moet in de eerste plaats worden gepreciseerd dat uit overweging 22 van deze richtlijn blijkt dat de belasting van alle telecommunicatiediensten waarvan in de Unie gebruik wordt gemaakt, beantwoordt aan de wil van de Uniewetgever om verstoringen van de mededinging te voorkomen, zoals de verwijzende rechter heeft benadrukt.

42 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat de voorschriften van de btw-richtlijn ter bepaling van de plaats waar de dienst wordt belast, tot doel hebben bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, alsook te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (zie in die zin arresten van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41, en 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Gelet op de bewoordingen van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn en de plaatsing daarvan in onderafdeling 10, met als opschrift „Voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing van belasting", van afdeling 3 van hoofdstuk 3 van titel 5, moet worden geoordeeld dat het door deze bepaling geboden keuzerecht niet alleen past binnen het kader van het voorkomen van verstoringen van de mededinging, maar ook bedoeld is om gevallen van dubbele heffing en niet-heffing van belasting te voorkomen.

44 Hieruit volgt dat het de lidstaten vrijstaat om gebruik te maken van het in artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn geboden keuzerecht wanneer dit uitsluitend tot gevolg heeft dat een situatie van niet-belasting binnen de Unie wordt verholpen, hetgeen – volgens de informatie waarover het Hof beschikt – het geval was bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde roamingdiensten.

45 In de tweede plaats moet worden gepreciseerd dat voor de toepassing van deze bepaling, zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, eventuele gevallen van dubbele heffing, niet-heffing of verstoring van de mededinging moeten worden beoordeeld aan de hand van de fiscale behandeling van de betrokken diensten in de lidstaten, zonder dat rekening hoeft te worden gehouden met de belastingregeling waaraan deze diensten in het betrokken derde land zijn onderworpen.

46 Dit zou natuurlijk anders kunnen zijn in geval van een met dit derde land gesloten internationale overeenkomst ter zake. In het verzoek om een prejudiciële beslissing en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt echter geen melding gemaakt van een dergelijke overeenkomst.

47 Een andere oplossing dan in de punten 44 en 45 van het onderhavige arrest is uiteengezet, zou tot gevolg hebben dat de toepassing van de voorschriften van de Unie inzake de btw afhankelijk wordt gesteld van het nationale belastingrecht van derde landen. Bij gebreke van aanwijzingen in die zin kan niet worden verondersteld dat dit de bedoeling van de Uniewetgever is geweest.

48 Een uitlegging dat de lidstaten gebruik kunnen maken van het door artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn geboden keuzerecht zonder dat zij, in beginsel, rekening hoeven te houden met de fiscale behandeling van de diensten volgens het nationale belastingrecht van het betrokken derde land, vindt overigens steun in de benadering van het btw-comité, een raadgevend comité dat is ingesteld bij artikel 398 van deze richtlijn, waarvan de richtsnoeren,

hoewel zij niet bindend zijn, niettemin een hulpmiddel zijn bij de uitlegging van de btw-richtlijn (zie in die zin beschikking van 8 oktober 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:814, punt 48).

49 Uit de richtsnoeren van dit comité [89e vergadering van 30 september 2009, Document B – taxud.d.1(2010)176579 – 645] blijkt namelijk dat het unaniem is overeengekomen dat het gebruik door de lidstaten van het in artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van deze richtlijn geboden keuzerecht om diensten te belasten die werkelijk zijn gebruikt of geëxploiteerd op hun grondgebied, niet afhangt van de fiscale behandeling waaraan deze diensten buiten de Unie zijn onderworpen. In het bijzonder belet het feit dat een dienst, op grond van de nationale voorschriften van een derde land, in dat land onderworpen is aan de belasting, een lidstaat niet om deze dienst te belasten indien het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie ervan op zijn grondgebied geschiedt.

50 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat roamingdiensten die door een in een derde land gevestigde mobieletelefonieprovider worden verleend aan haar klanten, die eveneens in dat derde land zijn gevestigd of aldaar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, zodat zij gebruik kunnen maken van het nationale mobielecommunicatienetwerk van de lidstaat waar zij tijdelijk verblijven, moeten worden geacht voorwerp te zijn van „werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie" op het grondgebied van deze lidstaat in de zin van die bepaling, waardoor die lidstaat de plaats van die roamingdiensten kan aanmerken als op zijn grondgebied gelegen wanneer met de uitoefening van een dergelijk keuzerecht wordt voorkomen dat deze diensten binnen de Unie onbelast blijven, ongeacht de fiscale behandeling waaraan die diensten in dat derde land zijn onderworpen.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals per 1 januari 2010 gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden uitgelegd dat roamingdiensten die door een in een derde land gevestigde mobieletelefonieprovider worden verleend aan haar klanten, die eveneens in dat derde land zijn gevestigd of aldaar hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, zodat zij gebruik kunnen maken van het nationale mobielecommunicatienetwerk van de lidstaat waar zij tijdelijk verblijven, moeten worden geacht voorwerp te zijn van „werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie" op het grondgebied van deze lidstaat in de zin van die bepaling, waardoor die lidstaat de plaats van die roamingdiensten kan aanmerken als op zijn grondgebied gelegen wanneer met de uitoefening van een dergelijk keuzerecht wordt voorkomen dat deze diensten binnen de Unie onbelast blijven, ongeacht de fiscale behandeling waaraan die diensten in dat derde land zijn onderworpen.

ondertekeningen