Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

15. april 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fastlæggelse af leveringsstedet for teleydelser – tredjelandsstatsborgeres roaming på mobilkommunikationsnet inden for Den Europæiske Union – artikel 59a, stk. 1, litra b) – medlemsstaternes mulighed for at flytte leveringsstedet for teleydelser på deres område«

I sag C-593/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) ved afgørelse af 29. juli 2019, indgået til Domstolen den 5. august 2019, i sagen

SK Telecom Co. Ltd

mod

Finanzamt Graz-Stadt,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), og dommerne M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos og I. Jarukaitis,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– SK Telecom Co. Ltd ved skatterådgiver J. Fischer,

– den østrigske regering ved F. Koppensteiner, som befuldmægtiget,

– den spanske regering ved L. Aguilera Ruiz, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. oktober 2020,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 59a, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret med virkning fra den 1. januar 2010 ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem SK Telecom Co. Ltd og Finanzamt Graz-Stadt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz, Østrig) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende tilbagebetaling af indgående merværdiafgift (moms) betalt af SK Telecom vedrørende levering af teleydelser for skatteåret 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

3 22. betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»Alle teleydelser, der forbruges i [Den Europæiske Union], bør pålægges afgift for at hindre konkurrenceforvridning på dette område. Med henblik herpå bør teleydelser, der leveres til afgiftspligtige personer etableret i [Unionen] eller til kunder etableret i tredjelande, principielt pålægges afgift på det sted, hvor aftageren af ydelserne er etableret. For at sikre ens beskatning af teleydelser, som leveres af afgiftspligtige personer etableret i tredjelandsområder eller tredjelande til ikke-afgiftspligtige personer etableret i [Unionen], og som faktisk benyttes og udnyttes i [Unionen], bør medlemsstaterne dog fastslå, at leveringsstedet ligger inden for [Unionen].«

4 Artikel 1, stk. 2, der findes i direktivets afsnit 1, som definerer dets genstand og anvendelsesområde, bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5 Kapitel 3 med overskriften »Levering af ydelser« i direktivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« indeholder artikel 24, som i stk. 2 foreskriver:

»Ved »teleydelser« forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.«

6 Samme direktivs afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 3, der vedrører leveringsstedet for varer, og som omfatter en afdeling 3 med overskriften »Særlige bestemmelser«. I denne afdeling indgår underafdeling 9 med overskriften »Ydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden for [Unionen]«, hvor artikel 59 havde følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for [Unionen], er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[…]

i) teleydelser

[…]«

7 I denne afdeling 3 er indeholdt underafdeling 10 med overskriften »Forebyggelse af dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgift«, hvori indgik momsdirektivets artikel 59a og 59b.

8 Direktivets artikel 59a havde følgende ordlyd:

»Med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser, hvis leveringssted bestemmes efter artikel 44, 45, 56 og 59, anse:

a) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende på deres område, som beliggende uden for [Unionen], såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for [Unionen]

b) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende uden for [Unionen], som beliggende på deres område, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted inden for deres område.

[…]«

9 Nævnte direktivs artikel 59b fastsatte:

»Medlemsstaterne anvender artikel 59a, [stk. 1,] litra b), på teleydelser og radio- og tv-spredningstjenester, jf. artikel 59, stk. 1, litra j), der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret i en medlemsstat eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i en medlemsstat, af en afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted uden for [Unionen], hvorfra ydelserne leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for [Unionen].«

10 Momsdirektivets afsnit XIV med overskriften »Diverse bestemmelser« indeholder et kapitel 2, hvis artikel 398, som er den eneste artikel, vedrører et rådgivende udvalg benævnt »Momsudvalget«.

Den østrigske lovgivning

UStG

11 § 3a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter) af 23. august 1994 (BGBl. nr. 663/1994, herefter »UStG 1994«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG 2010«), har følgende ordlyd:

»Øvrige tjenesteydelser

§ 3a 1. Øvrige ydelser er ydelser, der ikke består i levering. En øvrig ydelse kan også bestå i at undlade noget eller i at tåle en handling eller en tilstand.

[…]

Leveringsstedet for øvrige ydelser

[…]

5. Med henblik på anvendelsen af stk. 6-16 og § 3a [i bilaget (vedrørende det indre marked) til UStG 2010]

1) anses enhver erhvervsdrivende som omhandlet i § 2 for erhvervsdrivende, idet en erhvervsdrivende, der også foretager ikke-afgiftspligtige transaktioner, anses for erhvervsdrivende for så vidt angår alle de øvrige ydelser, der leveres til ham

2) anses enhver juridisk person, der udøver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og som har et momsregistreringsnummer, for erhvervsdrivende

3) anses enhver person eller sammenslutning af personer, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for nr. 1) og 2), ikke for erhvervsdrivende.

6. Med forbehold af stk. 8-16 og § 3a [i bilaget (vedrørende det indre marked) til UStG 2010] anses øvrige ydelser, der leveres til en erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 1) og 2), for at blive leveret på det sted, hvor kunden driver sin virksomhed. Hvis den øvrige ydelse leveres på en erhvervsdrivendes faste forretningssted, er det derimod dette faste forretningssted, der er afgørende.

7. Med forbehold af stk. 8-16 og § 3a [i bilaget (vedrørende det indre marked) til UStG2010] anses øvrige ydelser, der leveres til en ikke-erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 3), for at blive leveret på det sted, hvor den erhvervsdrivende driver sin virksomhed. Leveres en øvrig ydelse fra et fast forretningssted, anses det faste forretningssted for det sted, hvor ydelsen leveres.

[…]

13. [Leveringsstedet for ø]vrige tjenesteydelser, jf. stk. 14,

a) såfremt kunden er en ikke-erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 3), og ikke har sin bopæl, sit hjemsted eller sit sædvanlige opholdssted på [Unionens] område, anses for at være beliggende på kundens bopæl, hjemsted eller sædvanlige opholdssted i tredjelandet

[…]

14. Følgende tjenesteydelser anses for øvrige tjenesteydelser som omhandlet i stk. 13:

[…]

12) teleydelser

[…]

16. Med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning kan [Bundesminister für Finanzen (forbundsfinansministeren)] ved bekendtgørelse foreskrive, at levering af øvrige tjenesteydelser, hvis leveringssted fastsættes i henhold til stk. 6, 7 eller 12 eller stk. 13, litra a), anses for at blive leveret på det sted, hvor disse øvrige tjenesteydelser benyttes eller udnyttes. Leveringsstedet for øvrige tjenesteydelser kan følgelig anses for beliggende:

1) på tredjelandets område i stedet for det nationale område og

2) på det nationale område i stedet for tredjelandets område. Nærværende bestemmelse finder ikke anvendelse på ydelser som omhandlet i stk. 14, nr. 14), når kunden er en ikke-erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 3), og ikke har sin bopæl, sit hjemsted eller sit sædvanlige opholdssted på [Unionens] område.«

Bekendtgørelse om flytning

12 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk-und Fernsehdienstleistungen (bekendtgørelse fra Bundesminister für Finanzen (forbundsfinansministeren) om flytning af leveringsstedet for øvrige tjenesteydelser vedrørende teleydelser og radio- og TV-spredningstjenester) (BGBl. II nr. 383/2003) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »flytningsbekendtgørelsen«), har følgende ordlyd:

»I overensstemmelse med § 3a, stk. 10, nr. 13) og 14), samt § 3a, stk. 13, i UStG 1994, som affattet i [Bundesgesetz (forbundsloven) BGBl. I nr. 71/2003)], bestemmes følgende:

1. Når leveringsstedet som omhandlet i § 3a, stk. 14, nr. 12) og 13), [i UStG 1994], som affattet i [Bundesgesetz (forbundsloven) BGBl. I nr. 52/2009], er beliggende uden for [Unionens] område i henhold til § 3a i UStG 1994, er tjenesteydelsen udført på det nationale område, når den benyttes eller udnyttes på dette område.

2. Ved teleydelser forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse.«

Bekendtgørelse om tilbagebetaling

13 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (bekendtgørelse fra Bundesminister für Finanzen (forbundsfinansministeren) om tilbagebetaling af fradragsberettiget

moms til udenlandske virksomheder) (BGBl. 279/1995), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »tilbagebetalingsbekendtgørelsen«), fastlægger en forenklet tilbagebetalingsprocedure i henhold til dens artikel I, som foreskriver:

»§ 1, stk. 1 Uanset § 20 og § 21, stk. 1-5, i UStG 1994 sker tilbagebetaling af den fradragsberettigede indgående afgift, som virksomheder, der ikke er etableret i indlandet, dvs. virksomheder, der hverken har hjemsted eller forretningssted i indlandet, kan gøre krav på, i overensstemmelse med §§ 2, 3 og 3a, når virksomheden i afgiftsperioden:

1) ikke har foretaget nogen transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1) og 2), i UStG 1994 og § 1 i [bilaget (vedrørende det indre marked) til UStG 1994], eller

2) kun har foretaget ikke-afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i § 6, stk. 1, nr. 3), i UStG 1994, eller

3) kun har foretaget transaktioner, hvor den skyldige afgift overgår til modtageren af ydelsen (§ 19, stk. 1, andet afsnit, i UStG 1994), eller

4) kun har foretaget transaktioner som omhandlet i § 3a, stk. 13, litra b), i UStG 1994, og har gjort brug af bestemmelsen i § 25a i UStG 1994 eller i en anden medlemsstat har gjort brug af bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 357-369.

2. Stk. 1 finder ikke anvendelse på indgående afgifter, der er opstået i indlandet på grundlag af andre transaktioner end dem, der er omhandlet i stk. 1.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 SK Telecom er et selskab, der er etableret i Sydkorea, og som i 2011 leverede mobiltelefontjenester til sine kunder, der ligeledes var etableret i Sydkorea eller havde deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i Sydkorea, i form af roamingtjenester, der gjorde det muligt at anvende det østrigske mobilnet.

15 Med henblik herpå stillede en østrigsk udbyder af mobilnet sit net til rådighed for SK Telecom mod betaling af benyttelsesgebyrer plus østrigsk moms på 20%. SK Telecom fakturerede sine kunder roaminggebyrer for benyttelsen af det østrigske mobilnet under kundernes midlertidige ophold på østrigsk område.

16 SK Telecom indgav en anmodning til afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling efter den forenklede tilbagebetalingsprocedure i henhold til tilbagebetalingsbekendtgørelsens artikel I af den moms, som den østrigske udbyder af mobilnet havde faktureret selskabet for 2011.

17 Afgiftsmyndigheden gav afslag på denne anmodning med den begrundelse, at de roaminggebyrer, som SK Telecoms kunder fik faktureret, var afgiftspligtige i Østrig i henhold til flytningsbekendtgørelsen, som er baseret på momsdirektivets artikel 59a, eftersom de leverede teleydelser ikke i tredjelandet var pålagt en afgift, der kunne sammenlignes med den omsætningsafgift, der var fastsat i den nationale lovgivning. For så vidt som SK Telecom havde gennemført afgiftspligtige transaktioner i Østrig, kunne den moms, som selskabet havde betalt, ifølge afgiftsmyndigheden således ikke tilbagebetales i forbindelse med den nævnte procedure.

18 Afgiftsmyndigheden gav SK Telecom afslag på selskabets klage over myndighedens afgørelse, hvorefter selskabet anlagde sag ved Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), som gav selskabet medhold i dets anmodning om tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at flytningsbekendtgørelsen var for vidtgående. Ifølge denne ret følger det nemlig af momsdirektivets artikel 59a og 59b, at medlemsstaterne kun kan anse leveringsstedet for teleydelser

for at være beliggende på deres område for så vidt angår de af disse ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret inden for Unionen eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted inden for Unionen. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) konkluderede derfor, at flytningsbekendtgørelsen var uforenelig med EU-retten, uden at denne afgørelse dog var støttet på SK Telecoms argument om, at indtægterne fra roamingtjenester leveret til selskabets kunder var undergivet en afgift i tredjelandet, der kunne sammenlignes med moms, og at afgiftssatsen var fastsat til 10%.

19 Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fandt således, at i den periode, der var dækket af anmodningen om tilbagebetaling af moms, udgjorde den omstændighed, at SK Telecom havde gjort det muligt for sine kunder, der var etableret i et tredjeland, at telefonere i Østrig ved at benytte det østrigske mobilnet, ikke en afgiftspligtig transaktion på det nationale område, eftersom leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser var beliggende i det omhandlede tredjeland. Ifølge denne ret havde SK Telecom således ret til at få den indgående moms, der var blevet betalt til den østrigske udbyder af mobilnet, tilbagebetalt inden for rammerne af den forenklede tilbagebetalingsprocedure som fastsat i tilbagebetalingsbekendtgørelsens artikel I.

20 I den af afgiftsmyndigheden iværksatte ordinære revisionsappel ophævede Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved dom af 13. september 2018 Bundesfinanzgerichts (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) afgørelse.

21 Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) anførte i det væsentlige, at momsdirektivets artikel 59a og 59b har til formål at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning. Navnlig fastsætter den første af disse bestemmelser en generel og fakultativ mulighed for medlemsstaterne for at flytte leveringsstedet for visse ydelser med henblik på at pålægge dem moms. I henhold til den anden af disse bestemmelser er medlemsstaterne forpligtet til at flytte leveringsstedet, når en virksomhed, der er etableret i et tredjeland, leverer teleydelser til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret i en medlemsstat eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i en medlemsstat.

22 Med vedtagelsen af flytningsbekendtgørelsen har den østrigske lovgiver således gjort brug af den valgmulighed, der er fastsat i direktivets artikel 59a i de tilfælde, der ikke er omhandlet i dettes artikel 59b. Når en person, der ikke er erhvervsdrivende, og som er etableret eller har sin bopæl eller sædvanlige opholdssted uden for Unionen, på det østrigske område modtager teleydelser fra et selskab, der er etableret i et tredjeland, flyttes leveringsstedet for disse ydelser derfor til Østrig i medfør af flytningsbekendtgørelsen.

23 Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), hvortil sagen er blevet hjemvist af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol), er fortsat i tvivl om, hvorvidt en national bestemmelse, hvorefter roamingtjenester som de i hovedsagen omhandlede er genstand for en »faktisk[…] benyttelse eller udnyttelse« på medlemsstatens område som omhandlet i momsdirektivets artikel 59a – hvilket gør det muligt at anse leveringsstedet for disse ydelser for beliggende på denne medlemsstats område, selv om disse ydelser leveres til ikke-afgiftspligtige kunder, der kun opholder sig midlertidigt på den nævnte medlemsstats område – er i overensstemmelse med EU-retten.

24 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at det er nødvendigt, hvis dette direktivs artikel 59a, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at roamingtjenester som de i hovedsagen omhandlede reelt er genstand for en »faktisk[…] benyttelse eller udnyttelse« på medlemsstatens område som omhandlet i denne bestemmelse, at klarlægge det formål om at undgå ikke-påligning af afgifter, som tilsigtes med den i nævnte bestemmelse fastsatte mulighed for at flytte tjenesteydelsers leveringssted.

25 Det skal navnlig præciseres, om begrebet »ikke-påligning af afgifter« som omhandlet i den nævnte bestemmelse skal fortolkes således, at den omstændighed, at der i tredjelandet findes en afgift, der kan sammenlignes med den i EU-retten fastsatte moms, er afgørende for, at en medlemsstat kan anse leveringsstedet for de pågældende ydelser for beliggende på dens område.

26 På denne baggrund har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 59a, [stk. 1,] litra b), som ændret ved artikel 2 i direktiv 2008/8/EF, fortolkes således, at benyttelse af roaming i en medlemsstat i form af adgang til det indenlandske mobiltelefonnet til etablering af ind- og udgående forbindelser foretaget af en »ikke-afgiftspligtig slutkunde«, som midlertidigt opholder sig i indlandet, udgør »benyttelse eller udnyttelse« i indlandet, som berettiger til flytning af leveringsstedet fra tredjelandet til denne medlemsstat, selv om hverken den leverende mobiltelefonoperatør eller slutkunden er hjemmehørende i [Unionen], og slutkunden heller ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i [Unionen]?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 59a, [stk. 1,] litra b), fortolkes således, at stedet for telekommunikationstjenesteydelser som beskrevet i det første spørgsmål, som i henhold til [dette direktivs artikel 59] ligger uden for [Unionen], kan anses [for] beliggende i en medlemsstat, selv om hverken den leverende mobiltelefonoperatør eller slutkunden er hjemmehørende i [Unionen], og slutkunden heller ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i [Unionen], blot fordi telekommunikationstjenesteydelserne i tredjelandet ikke er underlagt en afgift, der kan sammenlignes med den EU-retlige moms?«

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 59a, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at roamingtjenester, der leveres af en i et tredjeland etableret mobiltelefonoperatør til dennes kunder, der ligeledes er etableret i dette tredjeland eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i tredjelandet, og som giver dem mulighed for at anvende det nationale mobilnet i den medlemsstat, hvor de opholder sig midlertidigt, skal anses for at være genstand for en »faktisk[…] benyttelse eller udnyttelse« inden for denne medlemsstats område som omhandlet i denne bestemmelse, således at den nævnte medlemsstat kan anse leveringsstedet for disse roamingtjenester for beliggende på sit område, når de nævnte tjenesteydelser ikke er genstand for en afgiftsmæssig behandling, som kan sammenlignes med momsopkrævning, i det nævnte tredjeland.

28 Det bemærkes, at den logik, der ligger til grund for momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet for tjenesteydelser, sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor tjenesteydelserne forbruges (jf. i denne retning dom af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

29 I denne henseende følger det af dette direktivs artikel 59, stk. 1, litra i), at leveringsstedet for roamingtjenester som de i hovedsagen omhandlede, i forhold til hvilke det er ubestridt, at der er tale om teleydelser som omhandlet i samme direktivs artikel 24, stk. 2, idet disse ydelser leveres til ikke-afgiftspligtige personer, som er etableret eller har deres bopæl eller deres sædvanlige opholdssted uden for Unionen, er det sted, hvor disse personer er etableret eller har deres bopæl eller deres sædvanlige opholdssted.

30 Som en undtagelse herfra giver momsdirektivets artikel 59a, stk. 1, litra b), medlemsstaterne mulighed for med hensyn til de tjenesteydelser, hvis leveringssted navnlig er reguleret i direktivets artikel 59, at anse dette sted, der principielt er beliggende uden for Unionen, for beliggende på deres område, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted inden for deres område.

31 I denne henseende skal det fastslås, at dette direktivs artikel 59b pålagde medlemsstaterne at anvende direktivets artikel 59a, stk. 1, litra b), på teleydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret inden for Unionen eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted inden for Unionen, af en afgiftspligtig person, der ligesom den i hovedsagen omhandlede mobiltelefonoperatør har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Unionen.

32 Den forpligtelse, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 59b, må imidlertid ikke medføre en begrænsning af medlemsstaternes mulighed for – under andre omstændigheder end dem, der er omhandlet i denne bestemmelse – med hensyn til teleydelser at gøre brug af den generelle mulighed, som de har i medfør af samme direktivs artikel 59a, stk. 1, litra b).

33 I denne henseende bemærkes, at artikel 59a, stk. 1, litra b), ikke fastsætter betingelser for varigheden af opholdet på medlemsstaternes område for personer, der er etableret i et tredjeland, eller som har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i et tredjeland, navnlig i forhold til, at opholdet på medlemsstaternes område kun må være midlertidigt.

34 Med henblik på udøvelsen af den mulighed, der er fastsat i denne bestemmelse, skal det derfor vurderes, om roamingtjenester som de i hovedsagen omhandlede er genstand for en faktisk benyttelse eller udnyttelse på den medlemsstats område, som har til hensigt at flytte leveringsstedet for disse tjenester til denne medlemsstat.

35 En roamingtjeneste består i det væsentlige i den ydelse, som en udbyder af mobile kommunikationstjenester giver sine abonnenter, der gør det muligt for dem at anvende deres mobiltelefoner på et andet mobilnet end denne udbyders, i kraft af aftaler, der indgås mellem operatørerne af disse net. I det foreliggende tilfælde har de i hovedsagen omhandlede roamingtjenester til formål at gøre det muligt for SK Telecoms kunder, selv om de befinder sig uden for dækningsområdet for det mobilnet, der drives af SK Telecom, at anvende mobiltelefontjenester via en østrigsk operatørs mobilnet.

36 I denne henseende skal det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det dels følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det må imidlertid, således som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, konstateres, at roamingtjenester som de i hovedsagen omhandlede, der leveres til personer, der midlertidigt opholder sig på en medlemsstats område, er adskilt fra og uafhængige af de øvrige mobile kommunikationstjenester, som disse personer modtager.

38 Som det fremgår af såvel de oplysninger, som den forelæggende ret har fremsendt, som af de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, er disse roamingtjenester genstand for en særskilt identifikation fra SK Telecoms side samt særskilte gebyrer, nemlig roaminggebyrer, der faktureres de kunder, som ydelserne leveres til.

39 Det følger således af selve roamingtjenesternes natur, at den faktiske benyttelse eller udnyttelse af disse nødvendigvis finder sted på den pågældende medlemsstats område under SK Telecoms kunders midlertidige ophold på dette område.

40 Selv om betingelsen om den faktiske benyttelse eller udnyttelse af de omhandlede ydelser på en medlemsstats område er opfyldt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, kan medlemsstaten kun gøre brug af den mulighed, som den har i henhold til momsdirektivets artikel 59a,

stk. 1, litra b), for at anse leveringsstedet for ydelser, når dette er beliggende uden for Unionen, for beliggende på dens område, i det omfang anvendelsen heraf bevirker, at dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning undgås.

41 I denne henseende skal det for det første præciseres, at det ganske vist, således som den forelæggende ret har fremhævet, fremgår af 22. betragtning til dette direktiv, at afgiften på alle teleydelser, der forbruges i Unionen, er i overensstemmelse med EU-lovgivers ønske om at hindre konkurrenceforvridninger.

42 Når dette er sagt, bemærkes, at formålet med de af momsdirektivets bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41, og af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

43 Henset til ordlyden af dette direktivs artikel 59a, stk. 1, litra b), og dens placering i det nævnte direktivs afsnit V, kapitel 3, afdeling 3, underafdeling 10 med overskriften »Forebyggelse af dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgift« skal det fastslås, at den mulighed, som denne bestemmelse giver, ikke blot er en del af formålet om at hindre konkurrenceforvridninger, men ligeledes har til formål at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter.

44 Det følger heraf, at det står medlemsstaterne frit for at gøre brug af den mulighed, der er fastsat i direktivets artikel 59a, stk. 1, litra b), når denne brug alene bevirker en afhjælpning af en situation med ikke-påligning af afgifter inden for Unionen, hvilket ifølge de oplysninger, som Domstolen råder over, var tilfældet for de i hovedsagen omhandlede roamingtjenester.

45 Som generaladvokaten har anført i punkt 88 i forslaget til afgørelse, skal det med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse for det andet præciseres, at eventuel dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning skal vurderes på grundlag af den afgiftsmæssige behandling af de pågældende ydelser i medlemsstaterne, uden at der skal tages hensyn til den afgiftsordning, som disse ydelser er underlagt i det pågældende tredjeland.

46 Ganske vist kan det forholde sig anderledes som følge af en international aftale på området, der er indgået med dette tredjeland. Imidlertid henviser anmodningen om præjudiciel afgørelse og de indlæg, der er afgivet for Domstolen, ikke til en sådan aftale.

47 Den modsatte løsning end den, der er anført i denne doms præmis 44 og 45, ville medføre, at anvendelsen af EU's momsregler ville afhænge af tredjelandes nationale skattelovgivning. I mangel af oplysninger herom kan det imidlertid ikke antages, at dette har været EU-lovgivers hensigt.

48 En fortolkning, hvorefter medlemsstaterne kan gøre brug af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 59a, stk. 1, litra b), uden principielt at tage hensyn til den afgiftsmæssige behandling, som tjenesteydelserne er underlagt i henhold til det pågældende tredjelands nationale skattelovgivning, underbygges i øvrigt af den tilgang, som Momsudvalget, der er et rådgivende udvalg, som er nedsat i henhold til dette direktivs artikel 398, har anvendt, og hvis retningslinjer, selv om de ikke er bindende, ikke desto mindre udgør en hjælp til fortolkningen af momsdirektivet (jf. i denne retning kendelse af 8.10.2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:814, præmis 48).

49 Det fremgår således af udvalgets retningslinjer [89. møde den 30. september 2009, Document B — taxud.d.1(2010)176579 – 645], at udvalget enstemmigt har vedtaget, at medlemsstaternes anvendelse af den mulighed, der er fastsat i dette direktivs artikel 59a, stk. 1, litra b), for at pålægge de tjenesteydelser, der faktisk benyttes eller udnyttes på deres område, ikke afhænger af den afgiftsmæssige behandling, som disse ydelser er underlagt uden for Unionen. Navnlig er den

omstændighed, at en ydelse i henhold til et tredjelands nationale regler kan afgiftspålægges dér, ikke til hinder for, at en medlemsstat opkræver afgift, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes på medlemsstatens område.

50 Henset til de ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 59a, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at roamingtjenester, der leveres af en i et tredjeland etableret mobiltelefonoperatør til dennes kunder, der ligeledes er etableret i dette tredjeland eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i tredjelandet, og som giver dem mulighed for at anvende det nationale mobilnet i den medlemsstat, hvor de opholder sig midlertidigt, skal anses for at være genstand for en »faktisk[…] benyttelse eller udnyttelse« inden for denne medlemsstats område som omhandlet i denne bestemmelse, således at den nævnte medlemsstat kan anse leveringsstedet for disse roamingtjenester for beliggende på sit område, når udøvelsen af en sådan mulighed – uanset den afgiftsmæssige behandling, som disse tjenesteydelser er underlagt i henhold til det nævnte tredjelands nationale skattelovgivning – har til formål at undgå ikke-påligning af afgifter af de nævnte tjenesteydelser inden for Unionen.

Sagsomkostninger

51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 59a, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret med virkning fra den 1. januar 2010 ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at roamingtjenester, der leveres af en i et tredjeland etableret mobiltelefonoperatør til dennes kunder, der ligeledes er etableret i dette tredjeland eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i tredjelandet, og som giver dem mulighed for at anvende det nationale mobilnet i den medlemsstat, hvor de opholder sig midlertidigt, skal anses for at være genstand for en »faktisk[…] benyttelse eller udnyttelse« inden for denne medlemsstats område som omhandlet i denne bestemmelse, således at den nævnte medlemsstat kan anse leveringsstedet for disse roamingtjenester for beliggende på sit område, når udøvelsen af en sådan mulighed – uanset den afgiftsmæssige behandling, som disse tjenesteydelser er underlagt i henhold til det nævnte tredjelands nationale skattelovgivning – har til formål at undgå ikke-påligning af afgifter af de nævnte tjenesteydelser inden for Unionen.

Underskrifter