Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΊΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 15ης Απριλίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Καθορισμός του τόπου παροχής των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών – Περιαγωγή υπηκόων τρίτων χωρών σε δίκτυα κινητής τηλεφωνίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄ – Δυνατότητα των κρατών μελών να μεταφέρουν τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στο έδαφός τους»

Στην υπόθεση C-593/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Αυγούστου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

SK Telecom Co. Ltd

κατά

Finanzamt Graz-Stadt,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič, E. Juhász, K. Λυκούργο και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SK Telecom Co. Ltd, εκπροσωπούμενη από τον J. Fischer, φορολογικό σύμβουλο,

– η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον F. Koppensteiner,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Aguilera Ruiz,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Mantl,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2010, με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SK Telecom Co. Ltd και της Finanzamt Graz-Stadt (φορολογικής αρχής του Γκρατς, Αυστρία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών που κατέβαλε η SK Telecom για την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών κατά το οικονομικό έτος 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η αιτιολογική σκέψη 22 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Είναι σκόπιμο να φορολογούνται όλες οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, η κατανάλωση των οποίων γίνεται στο εσωτερικό της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], για την πρόληψη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στον τομέα αυτό. Προς τούτο οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους στην [Ένωση] ή σε λήπτες εγκατεστημένους σε τρίτη χώρα, πρέπει, κατ' αρχή, να φορολογούνται στον τόπο όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης των υπηρεσιών. Για να επιτευχθεί η ενιαία φορολόγηση τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, τις οποίες παρέχουν υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι σε τρίτα εδάφη ή σε τρίτες χώρες σε πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, εγκατεστημένα εντός της [Ένωσης], και των οποίων η χρήση και η απολαβή όντως λαμβάνουν χώρα στην [Ένωση], τα κράτη μέλη θα πρέπει πάντως να προβλέψουν ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι στο εσωτερικό της [Ένωσης].»

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της Ι ο οποίος ορίζει το αντικείμενο και το πεδίο εφαρμογής της, προβλέπει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του

ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

5 Το κεφάλαιο 3, που επιγράφεται «Παροχές υπηρεσιών», του τίτλου IV, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», της ως άνω οδηγίας περιλαμβάνει το άρθρο 24, το οποίο ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Ως “τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες” νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή ή λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσης, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, περιλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη, καθώς και υπηρεσίες που αφορούν την παροχή πρόσβασης σε παγκόσμια δίκτυα πληροφοριών.»

6 Ο τίτλος V της ίδιας οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Τόπος των φορολογητέων πράξεων», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 3, σχετικά με τον τόπο της παροχής υπηρεσιών, στο οποίο περιλαμβάνεται το τμήμα 3, που φέρει τον τίτλο «Ειδικές διατάξεις». Το τμήμα αυτό περιλαμβάνει το υποτμήμα 9, με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο εκτός της [Ένωσης]», του οποίου το άρθρο 59 όριζε τα εξής:

«Τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της [Ένωσης], είναι ο τόπος στον οποίο το πρόσωπο αυτό είναι εγκατεστημένο ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του:

[…]

ι) ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες·

[…]».

7 Το υποτμήμα 10 του τμήματος 3 της οδηγίας επιγράφεται «Πρόληψη της διπλής φορολογίας ή της μη φορολογίας» και περιλάμβανε τα άρθρα 59α και 59β της οδηγίας ΦΠΑ.

8 Το άρθρο 59α της εν λόγω οδηγίας είχε ως εξής:

«Για την αποφυγή διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν, όσον αφορά τις υπηρεσίες των οποίων ο τόπος παροχής διέπεται από τα άρθρα 44, 45, 56 και 59, να θεωρούν ότι:

α) ο τόπος παροχής μιας ή όλων αυτών των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, βρίσκεται εκτός της [Ένωσης], όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται εκτός της [Ένωσης]·

β) ο τόπος παροχής μιας ή όλων αυτών των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται εκτός της [Ένωσης], βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση [ή] εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

[…]»

9 Το άρθρο 59β της εν λόγω οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν το άρθρο 59α [πρώτο εδάφιο] στοιχείο β', στις τηλεπικοινωνιακές και ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες, που προβλέπονται στο άρθρο 59 πρώτο εδάφιο στοιχείο ι), που παρέχονται σε μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος μέλος, από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του εκτός της [Ένωσης] ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση εκτός της [Ένωσης] από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της [Ένωσης].»

10 Ο τίτλος XIV της οδηγίας ΦΠΑ, που επιγράφεται «Διάφορες διατάξεις», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 2, του οποίου το άρθρο 398 που αποτελεί το μοναδικό άρθρο του αφορά συμβουλευτική επιτροπή αποκαλούμενη «επιτροπή ΦΠΑ».

Το αυστριακό δίκαιο

Ο UStG

11 Το άρθρο 3bis του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 23ης Αυγούστου 1994 (BGBl. 663/1994, στο εξής: UStG 1994), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG 2010), όριζε τα εξής:

«Λοιπές παροχές

Άρθρο 3bis. (1) Οι λοιπές παροχές είναι παροχές υπηρεσιών οι οποίες δεν συνίστανται σε παράδοση αγαθών. Οι λοιπές παροχές μπορούν επίσης να συνίστανται σε παράλειψη ή σε ανοχή πράξης ή κατάστασης.

[…]

Τόπος των λοιπών παροχών

[…]

(5) Για την εφαρμογή των παραγράφων 6 έως 16 καθώς και του άρθρου 3bis [του παραρτήματος (σχετικά με την εσωτερική αγορά) του UStG 2010]:

1. ως επιχειρηματίας θεωρείται κάθε επιχειρηματίας κατά την έννοια του άρθρου 2, εξυπακουομένου ότι και ο επιχειρηματίας που πραγματοποιεί μη φορολογητέες πράξεις θεωρείται επίσης επιχειρηματίας όσον αφορά το σύνολο των λοιπών υπηρεσιών που του παρέχονται·

2. ως επιχειρηματίας θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο που ασκεί μη επιχειρηματικές δραστηριότητες και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ·

3. δεν θεωρούνται επιχειρηματίες τα πρόσωπα ή οι ενώσεις προσώπων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των σημείων 1 και 2.

(6) Με την επιφύλαξη των παραγράφων 8 έως 16 και του άρθρου 3bis [του παραρτήματος (σχετικά με την εσωτερική αγορά) του UStG 2010], οι λοιπές υπηρεσίες που παρέχονται σε επιχειρηματία, κατά την έννοια της παραγράφου 5, σημεία 1 και 2, θεωρείται ότι παρέχονται στον τόπο όπου ο λήπτης εκμεταλλεύεται την επιχείρησή του. Αν λοιπές παροχές παρέχονται στον τόπο της μόνιμης εγκατάστασης ενός επιχειρηματία, τότε κρίσιμος είναι ο τόπος αυτός.

(7) Με την επιφύλαξη των παραγράφων 8 έως 16 και του άρθρου 3bis [του παραρτήματος (σχετικά με την εσωτερική αγορά) του UStG 2010], οι λοιπές παροχές που δεν παρέχονται σε επιχειρηματία, κατά την έννοια της παραγράφου 5, σημείο 3, θεωρούνται ως παρεχόμενες στον τόπο όπου ο επιχειρηματίας εκμεταλλεύεται την επιχείρησή του. Αν οι λοιπές παροχές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση, η εγκατάσταση αυτή θεωρείται ως τόπος παροχής των υπηρεσιών.

[…]

(13) Ως τόπος των λοιπών παροχών, κατά την έννοια της παραγράφου 14, θεωρείται:

a) αν ο λήπτης δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την έννοια της παραγράφου 5, σημείο 3, και δεν έχει την κατοικία, την έδρα ή τη συνήθη διαμονή του στο έδαφος της [Ένωσης], ως τόπος παροχής τεκμαίρεται ο τόπος της κατοικίας, της έδρας ή της συνήθους διαμονής του λήπτη στην τρίτη χώρα·

[…].

(14) Ως λοιπές παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια της παραγράφου 13, θεωρούνται οι εξής παροχές υπηρεσιών:

[…]

12. Οι τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες,

[…].

(16) Για την αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ο Bundesminister für Finanzen (Ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών) δύναται να προβλέπει, με κανονιστική απόφαση, ότι οι λοιπές παροχές των οποίων ο τόπος καθορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 6, 7, 12 ή 13, στοιχείο a, θεωρείται ότι παρέχονται στον τόπο όπου λαμβάνει χώρα η χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση των λοιπών αυτών παροχών. Ως εκ τούτου, ο τόπος των λοιπών παροχών μπορεί να θεωρηθεί ότι βρίσκεται:

1. στο έδαφος της τρίτης χώρας αντί της ημεδαπής, και

2. στην ημεδαπή αντί του εδάφους της τρίτης χώρας. Η παρούσα διάταξη δεν εφαρμόζεται σε παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια της παραγράφου 14, σημείο 14, όταν ο λήπτης δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την έννοια της παραγράφου 5, σημείο 3, και δεν έχει την κατοικία, την έδρα ή τη συνήθη διαμονή του εντός της [Ένωσης].»

Η κανονιστική απόφαση περί μεταφοράς του τόπου παροχής

12 Κατά τη Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (κανονιστική απόφαση του Ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών περί μεταφοράς του τόπου παροχής των λοιπών παροχών που αφορούν τις τηλεπικοινωνιακές, ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες) (BGBl. II, 383/2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: κανονιστική απόφαση περί μεταφοράς του τόπου παροχής):

«Σύμφωνα με το άρθρο 3bis, παράγραφος 10, σημεία 13 και 14, και το άρθρο 3bis, παράγραφος 13, του UStG 1994, όπως τροποποιήθηκε με τον [Bundesgesetz (ομοσπονδιακό νόμο) (BGBl. I, 71/2003)], αποφασίζουμε τα κάτωθι:

1. Όταν ο τόπος παροχής υπηρεσίας του άρθρου 3bis, παράγραφος 14, σημεία 12 και 13, του [UStG 1994], όπως τροποποιήθηκε με τον [Bundesgesetz (ομοσπονδιακό νόμο) (BGBl. I, 52/2009)], βρίσκεται εκτός της [Ένωσης] κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3bis του UStG 1994, η παροχή πραγματοποιείται στην ημεδαπή, εφόσον η χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευσή της πραγματοποιείται στην ημεδαπή.

2. Ως τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες νοούνται οι υπηρεσίες που αφορούν τη μετάδοση, εκπομπή και λήψη σημάτων, κειμένου, εικόνων και ήχων ή πληροφοριών οποιασδήποτε φύσεως, με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά συστήματα, συμπεριλαμβανομένης της μεταβίβασης ή εκχώρησης του δικαιώματος χρήσης των μέσων για τέτοιου είδους μετάδοση, εκπομπή ή λήψη.»

Η κανονιστική απόφαση περί επιστροφής του ΦΠΑ

13 Η Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (κανονιστική απόφαση του Ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών περί επιστροφής του εκπεστέου ΦΠΑ στις αλλοδαπές επιχειρήσεις) (BGBl. 279/1995), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: κανονιστική απόφαση περί επιστροφής), προβλέπει στο άρθρο της 1 απλουστευμένη διαδικασία επιστροφής:

«Άρθρο 1 (1) Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 20 και από το άρθρο 21, παράγραφοι 1 έως 5, του UStG 1994, η επιστροφή του εκπεστέου φόρου επί των εισροών, την οποία μπορούν να αξιώσουν οι μη εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας επιχειρήσεις, ήτοι οι επιχειρήσεις που δεν έχουν ούτε έδρα ούτε εγκατάσταση στο εθνικό έδαφος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 2, 3 και 3bis, εφόσον, κατά το χρονικό διάστημα που αφορά την επιστροφή, η επιχείρηση:

1. δεν πραγματοποίησε πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, του UStG 1994 και του άρθρου 1 του [παραρτήματος (σχετικά με την εσωτερική αγορά) του UStG 1994] ή

2. πραγματοποίησε μόνο μη φορολογητέες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 3, του UStG 1994 ή

3. πραγματοποίησε μόνον πράξεις στις οποίες η φορολογική οφειλή περιέρχεται στον λήπτη της παροχής (άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του UStG 1994), ή

4. πραγματοποίησε μόνον πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 3bis, παράγραφος 13, στοιχείο b, του UStG 1994 και έκανε χρήση της διάταξης του άρθρου 25bis του UStG 1994 ή, σε άλλο κράτος μέλος, των διατάξεων των άρθρων 357 έως 369 της οδηγίας [ΦΠΑ].

(2) Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στους φόρους επί των εισροών που οφείλονται στην ημεδαπή από άλλες πράξεις πλην εκείνων που διαλαμβάνονται στην παράγραφο 1.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η SK Telecom είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Νότια Κορέα η οποία, το 2011, παρείχε υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας στους πελάτες της που ήταν επίσης εγκατεστημένοι ή είχαν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Νότια Κορέα, υπό τη μορφή υπηρεσιών περιαγωγής που καθιστούσαν δυνατή τη χρήση του αυστριακού δικτύου κινητής τηλεφωνίας.

15 Προς τούτο, ένας αυστριακός φορέας εκμετάλλευσης δικτύου κινητής τηλεφωνίας έθεσε το δίκτυό του στη διάθεση της SK Telecom έναντι καταβολής τέλους χρήσης προσαυξημένου με τον αυστριακό ΦΠΑ, ο οποίος ανέρχεται σε 20 %. Η SK Telecom χρέωσε στους πελάτες της τέλη περιαγωγής για τη χρήση του αυστριακού δικτύου κινητής τηλεφωνίας κατά την προσωρινή παραμονή τους στην Αυστρία.

16 Η SK Telecom υπέβαλε στη φορολογική αρχή αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που της είχε χρεώσει ο αυστριακός φορέας εκμετάλλευσης δικτύου κινητής τηλεφωνίας για το 2011, σύμφωνα με την απλουστευμένη διαδικασία επιστροφής που προβλέπει το άρθρο Ι της κανονιστικής απόφασης περί επιστροφής.

17 Η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση αυτή με την αιτιολογία ότι τα έξοδα περιαγωγής που χρεώνονταν στους πελάτες της SK Telecom ήταν φορολογητέα στην Αυστρία, δυνάμει της κανονιστικής απόφασης περί περί μεταφοράς του τόπου παροχής, η οποία στηρίζεται στο άρθρο 59α της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον οι παρεχόμενες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες δεν υπέκειντο, εντός της τρίτης χώρας, σε φόρο παρόμοιο με τον προβλεπόμενο από το εθνικό δίκαιο φόρο κύκλου εργασιών. Επομένως, κατά τη φορολογική αρχή, στο μέτρο που η SK Telecom είχε πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στην Αυστρία, ο ΦΠΑ που είχε καταβάλει δεν μπορούσε να της επιστραφεί στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας.

18 Η διοικητική προσφυγή που άσκησε η SK Telecom κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής απορρίφθηκε και στη συνέχεια η υπόθεση ήχθη ενώπιον του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Αυστρία), το οποίο δέχθηκε το αίτημά της περί επιστροφής του ΦΠΑ με το σκεπτικό ότι η κανονιστική απόφαση περί μεταφοράς του τόπου παροχής είχε υπερβολικά ευρύ περιεχόμενο. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, από τα άρθρα 59α και 59β της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι ο τόπος παροχής των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών βρίσκεται στο έδαφός τους μόνον όσον αφορά εκείνες από τις εν λόγω υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους εντός της Ένωσης. Ως εκ τούτου, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) έκρινε ότι η κανονιστική απόφαση περί μεταφοράς του τόπου παροχής δεν είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, χωρίς ωστόσο να στηρίξει το συμπέρασμά του αυτό στο επιχείρημα της SK Telecom, κατά το οποίο τα έσοδα από τις υπηρεσίες περιαγωγής που παρέχονταν στους πελάτες της υπέκειντο σε φόρο παρόμοιο με τον ΦΠΑ στην τρίτη χώρα, ο συντελεστής του οποίου είχε καθοριστεί σε 10 %.

19 Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) έκρινε, επομένως, ότι, κατά την περίοδο που αφορούσε η αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ, το γεγονός ότι η SK Telecom επέτρεψε στους εγκατεστημένους σε τρίτη χώρα πελάτες της να πραγματοποιήσουν κλήσεις στην Αυστρία χρησιμοποιώντας το αυστριακό δίκτυο κινητής τηλεφωνίας δεν συνιστούσε φορολογητέα πράξη στο εσωτερικό της χώρας, καθόσον ο τόπος παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών βρισκόταν στην τρίτη χώρα. Κατά το δικαστήριο αυτό, η SK Telecom είχε, επομένως, το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που είχε καταβάλει στον αυστριακό φορέα δικτύου κινητής τηλεφωνίας στο πλαίσιο της απλουστευμένης διαδικασίας επιστροφής που προβλέπει το άρθρο Ι της κανονιστικής απόφασης περί επιστροφής.

20 Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία), επιληφθέν αιτήσεως τακτικής αναιρέσεως που άσκησε η φορολογική αρχή, αναίρεσε, με απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, την απόφαση του Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου).

21 Κατ' ουσίαν, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισήμανε ότι τα άρθρα 59α και 59β της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπούσαν στην αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Ειδικότερα, η πρώτη από τις διατάξεις αυτές προβλέπει γενική και προαιρετική δυνατότητα των κρατών μελών να μεταφέρουν τον τόπο παροχής ορισμένων υπηρεσιών με σκοπό την επιβολή ΦΠΑ. Δυνάμει της δεύτερης από τις διατάξεις αυτές, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να μεταφέρουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών όταν επιχείρηση εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα παρέχει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος μέλος.

22 Συνεπώς, ο Αυστριακός νομοθέτης, θεσπίζοντας την κανονιστική απόφαση περί μεταφοράς του τόπου παροχής, κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής που παρέχει το άρθρο 59α της οδηγίας αυτής για τις περιπτώσεις που δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο της 59β. Ως εκ τούτου, όταν ένα πρόσωπο το οποίο δεν είναι επιχειρηματίας και το οποίο είναι εγκατεστημένο ή έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός της Ένωσης χρησιμοποιεί, εντός της Αυστρίας, τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες παρεχόμενες από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών μεταφέρεται στην Αυστρία κατ' εφαρμογήν της κανονιστικής απόφασης περί μεταφοράς του τόπου παροχής.

23 Το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), επιληφθέν της υποθέσεως κατόπιν αναπομπής από το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), εξακολουθεί να διερωτάται κατά πόσον είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης εθνική διάταξη κατά την οποία υπηρεσίες περιαγωγής όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτελούν αντικείμενο «πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης» στο έδαφος του κράτους μέλους, κατά την έννοια του άρθρου 59α της οδηγίας ΦΠΑ, γεγονός που επιτρέπει να θεωρηθεί ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται εντός του κράτους μέλους αυτού, ενώ οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε μη υποκείμενους στον φόρο πελάτες οι οποίοι απλώς διαμένουν προσωρινά στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους.

24 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, αν το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υπηρεσίες περιαγωγής όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτελούν πράγματι αντικείμενο «πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης» στο έδαφος του κράτους μέλους, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, τότε

πρέπει να αποσαφηνιστεί ο σκοπός της αποφυγής των περιπτώσεων μη φορολόγησης που επιδιώκεται με τη δυνατότητα μεταφοράς του τόπου παροχής των υπηρεσιών την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

25 Ειδικότερα, πρέπει να διευκρινιστεί αν ο όρος της «μη φορολόγησης» στην εν λόγω διάταξη έχει την έννοια ότι η ύπαρξη εντός της τρίτης χώρας φόρου παρόμοιου με τον προβλεπόμενο από το δίκαιο της Ένωσης ΦΠΑ είναι καθοριστική για να μπορέσει το κράτος μέλος να θεωρήσει ότι ο τόπος παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών βρίσκεται στο έδαφός του.

26 Υπ' αυτές τις συνθήκες το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 59α, [πρώτο εδάφιο], στοιχείο β', της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι η χρήση σε κράτος μέλος υπηρεσιών περιαγωγής, υπό τη μορφή προσβάσεως στο εγχώριο δίκτυο κινητής τηλεφωνίας με σκοπό την πραγματοποίηση εισερχόμενων και εξερχόμενων κλήσεων, από προσωρινώς διαμένοντα στο εν λόγω κράτος "μη υποκείμενο στον φόρο τελικό πελάτη", συνιστά "χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση" της υπηρεσίας στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους η οποία δικαιολογεί τη μεταφορά του τόπου παροχής της υπηρεσίας από την τρίτη χώρα στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, παρά το γεγονός ότι ούτε ο παρέχων την υπηρεσία φορέας εκμεταλλεύσεως κινητής τηλεφωνίας ούτε ο τελικός πελάτης είναι εγκατεστημένοι εντός της [Ένωσης] και ο τελικός πελάτης δεν έχει καν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εντός της [Ένωσης];

2) Έχει το άρθρο 59α, [πρώτο εδάφιο], στοιχείο β', της οδηγίας [ΦΠΑ], την έννοια ότι ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών όπως οι διαλαμβανόμενες στο πρώτο ερώτημα, οι οποίες παρέχονται εκτός του εδάφους της [Ένωσης] κατ' εφαρμογήν του άρθρου 59 της [εν λόγω οδηγίας], δύναται να θεωρηθεί ότι βρίσκεται εντός κράτους μέλους, παρά το γεγονός ότι ούτε ο παρέχων την υπηρεσία φορέας εκμεταλλεύσεως κινητής τηλεφωνίας ούτε ο τελικός πελάτης είναι εγκατεστημένοι εντός της [Ένωσης], ο δε τελικός πελάτης δεν έχει καν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εντός της [Ένωσης], και τούτο με μόνη αιτιολογία ότι οι επίμαχες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες δεν υπόκεινται, στην τρίτη χώρα, σε φόρο παρόμοιο με τον προβλεπόμενο από το δίκαιο της Ένωσης [ΦΠΑ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες περιαγωγής τις οποίες παρέχει ο εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα φορέας κινητής τηλεφωνίας προς τους πελάτες του, που είναι επίσης εγκατεστημένοι ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην τρίτη αυτή χώρα, και οι οποίες παρέχουν στους εν λόγω πελάτες τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν το εθνικό δίκτυο κινητής τηλεφωνίας του κράτους μέλους στο οποίο διαμένουν προσωρινά πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν αντικείμενο «πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης» στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, οπότε το κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών περιαγωγής βρίσκεται στο έδαφός του όταν οι εν λόγω υπηρεσίες δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικής μεταχείρισης παρόμοιας με την επιβολή ΦΠΑ στην τρίτη χώρα.

28 Υπενθυμίζεται ότι η λογική των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών ή υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Συναφώς, δυνάμει του άρθρου 59, πρώτο εδάφιο, στοιχείο θ′, της οδηγίας αυτής, ο τόπος παροχής υπηρεσιών περιαγωγής όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, για τις οποίες δεν αμφισβητείται ότι πρόκειται για τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους εκτός της Ένωσης, είναι ο τόπος στον οποίο τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους.

30 Εντούτοις, κατά παρέκκλιση, το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, όσον αφορά τις υπηρεσίες των οποίων ο τόπος παροχής διέπεται, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 59 της οδηγίας αυτής, να θεωρήσουν ότι ο τόπος αυτός, ο οποίος βρίσκεται κατ' αρχήν εκτός της Ένωσης, βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση των υπηρεσιών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

31 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 59β της οδηγίας αυτής επέβαλε στα κράτη μέλη την υποχρέωση να εφαρμόζουν το άρθρο της 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα τα οποία είναι εγκατεστημένα ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος μέλος από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, όπως ο φορέας κινητής τηλεφωνίας στην υπόθεση της κύριας δίκης, έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του εκτός της Ένωσης.

32 Ωστόσο, η υποχρέωση που προβλέπεται στο άρθρο 59β της εν λόγω οδηγίας δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να περιορίζεται και σε άλλες περιπτώσεις, πέραν εκείνων που καλύπτονται από τη διάταξη αυτή, η δυνατότητα των κρατών μελών να κάνουν χρήση, όσον αφορά τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, της γενικής δυνατότητας που τους παρέχει το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της ίδιας οδηγίας.

33 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το εν λόγω άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, δεν θέτει προϋπόθεση σχετική με τη διάρκεια διαμονής στα κράτη μέλη των προσώπων που είναι εγκατεστημένα ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε τρίτη χώρα, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του ότι η διαμονή αυτή είναι απλώς προσωρινή.

34 Επομένως, για την άσκηση της δυνατότητας που προβλέπει η διάταξη αυτή, πρέπει να εκτιμηθεί αν υπηρεσίες περιαγωγής όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτελούν αντικείμενο πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης εντός του κράτους μέλους που προτίθεται να μεταφέρει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών αυτών.

35 Η υπηρεσία περιαγωγής συνίσταται, κατ' ουσίαν, στην παροχή, εκ μέρους φορέα κινητής τηλεφωνίας προς τους συνδρομητές του, της δυνατότητας να χρησιμοποιούν το κινητό τους τηλέφωνο σε άλλο δίκτυο κινητής τηλεφωνίας εκτός από το δίκτυο του εν λόγω φορέα, βάσει των συμφωνιών που συνήφθησαν μεταξύ των φορέων εκμετάλλευσης των δικτύων αυτών. Εν προκειμένω, οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες περιαγωγής έχουν ως σκοπό να παράσχουν στους πελάτες της SK Telecom, όταν βρίσκονται εκτός του δικού της δικτύου κινητής τηλεφωνίας, τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας μέσω του δικτύου κινητής τηλεφωνίας ενός αυστριακού φορέα.

36 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, αφενός, από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει, κατά κανόνα, να λογίζεται ως διακριτή και αυτοτελής και, αφετέρου, πράξη η οποία, από οικονομικής απόψεως, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μη θίγεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Διαπιστώνεται, όμως, ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών του, υπηρεσίες περιαγωγής όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες παρέχονται σε πρόσωπα που διαμένουν προσωρινά στο έδαφος κράτους μέλους, είναι διακριτές και αυτοτελείς από τις λοιπές υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας που παρέχονται στα πρόσωπα αυτά.

38 Εξάλλου, όπως προκύπτει τόσο από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο όσο και από τις γραπτές παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, η SK Telecom διαχωρίζει τις εν λόγω υπηρεσίες περιαγωγής καθώς και τα τέλη για τις υπηρεσίες αυτές, δηλαδή τα τέλη περιαγωγής, που χρεώνονται στους πελάτες στους οποίους παρέχονται οι εν λόγω υπηρεσίες.

39 Επομένως, από την ίδια τη φύση των υπηρεσιών περιαγωγής προκύπτει ότι η πραγματική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευσή τους πραγματοποιείται οπωσδήποτε εντός του συγκεκριμένου κράτους μέλους κατά τη διάρκεια της προσωρινής διαμονής των πελατών της SK Telecom στο κράτος αυτό.

40 Εντούτοις, ακόμη και αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, πληρούται η προϋπόθεση περί πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης των συγκεκριμένων υπηρεσιών στο έδαφος ενός κράτους μέλους, το κράτος μέλος αυτό μπορεί να κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, να θεωρήσει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών βρίσκεται εντός του κράτους μέλους, ενώ οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν εκτός της Ένωσης, μόνο στο μέτρο που η χρήση της δυνατότητας αυτής έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή της διπλής φορολογίας, της μη φορολόγησης ή της στρέβλωσης του ανταγωνισμού.

41 Συναφώς, πρώτον, διευκρινίζεται ότι, όπως υπογράμμισε και το αιτούν δικαστήριο, από την αιτιολογική σκέψη 22 της οδηγίας αυτής προκύπτει βεβαίως ότι η φορολόγηση του συνόλου των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών που καταναλώνονται εντός της Ένωσης ανταποκρίνεται στη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης για την πρόληψη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

42 Υπενθυμίζεται, επίσης, ότι σκοπός των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ που καθορίζουν τον τόπο φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών είναι η αποφυγή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολόγησης εσόδων (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41, και της 13ης Μαρτίου 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής και της θέσης του στο υποτμήμα 10, που επιγράφεται «Πρόληψη της διπλής φορολογίας ή της μη φορολογίας» και περιλαμβάνεται στο τμήμα 3 του κεφαλαίου 3 του τίτλου V της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η δυνατότητα που παρέχει η διάταξη αυτή όχι μόνον εντάσσεται στο πλαίσιο της πρόληψης των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, αλλά αποσκοπεί και στην αποφυγή των περιπτώσεων διπλής φορολογίας και μη φορολόγησης.

44 Επομένως, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να κάνουν χρήση της δυνατότητας που τους παρέχεται με το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής όταν η χρήση αυτή έχει ως μοναδικό αποτέλεσμα την αντιμετώπιση μιας κατάστασης μη φορολόγησης εντός της Ένωσης, όπως συνέβη, σύμφωνα με τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, στην περίπτωση των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών περιαγωγής.

45 Δεύτερον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 88 των προτάσεών του, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, οι ενδεχόμενες περιπτώσεις διπλής φορολογίας, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού πρέπει να εκτιμώνται σε συνάρτηση με τη φορολογική μεταχείριση των συγκεκριμένων υπηρεσιών εντός των κρατών μελών, χωρίς να χρειάζεται να λαμβάνεται υπόψη το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται οι υπηρεσίες αυτές στην τρίτη χώρα.

46 Η κατάσταση θα μπορούσε, βεβαίως, να διαφέρει εάν είχε συναφθεί διεθνής συμφωνία με την εν λόγω τρίτη χώρα. Εντούτοις, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο δεν αναφέρεται τέτοια συμφωνία.

47 Μια λύση αντίθετη από αυτήν που διαλαμβάνεται στις σκέψεις 44 και 45 της παρούσας αποφάσεως θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται η εφαρμογή των κανόνων της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ από το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο τρίτων χωρών. Ελλείψει όμως σχετικής ενδείξεως, δεν τεκμαίρεται ότι υπήρχε τέτοια πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης.

48 Εξάλλου, η ερμηνεία κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της δυνατότητας που τους παρέχει το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ χωρίς να υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να λάβουν υπόψη τη φορολογική μεταχείριση στην οποία υπόκεινται οι υπηρεσίες βάσει του εσωτερικού φορολογικού δικαίου της τρίτης χώρας ενισχύεται από την προσέγγιση που υιοθέτησε η επιτροπή ΦΠΑ, η οποία είναι συμβουλευτική επιτροπή που έχει συσταθεί βάσει του άρθρου 398 της οδηγίας αυτής και της οποίας οι κατευθυντήριες γραμμές, μολονότι στερούνται δεσμευτικής ισχύος, εντούτοις ενισχύουν την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. διάταξη της 8ης Οκτωβρίου 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:814, σκέψη 48).

49 Πράγματι, από τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής αυτής [89η συνεδρίαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2009, Έγγραφο Β – taxud.d.1(2010)176579 – 645] προκύπτει ότι η επιτροπή συμφώνησε ομόφωνα ότι η χρήση από τα κράτη μέλη της προβλεπόμενης στο άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής δυνατότητας προκειμένου να φορολογηθούν οι υπηρεσίες των οποίων η πραγματική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση γίνεται στο έδαφός τους δεν εξαρτάται από τη φορολογική μεταχείριση στην οποία υπόκεινται οι υπηρεσίες αυτές εκτός της Ένωσης. Ειδικότερα, το γεγονός ότι η υπηρεσία μπορεί να υπόκειται σε φόρο σε τρίτη χώρα κατ' εφαρμογήν των εθνικών της διατάξεων δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να τη φορολογούν αν η πραγματική χρησιμοποίηση ή εκμετάλλευση γίνεται στο έδαφός τους.

50 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες περιαγωγής οι οποίες παρέχονται από εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα φορέα κινητής τηλεφωνίας προς τους πελάτες του, που είναι επίσης εγκατεστημένοι ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην τρίτη χώρα, και οι οποίες τους επιτρέπουν να χρησιμοποιούν το εθνικό δίκτυο κινητής τηλεφωνίας του κράτους μέλους στο οποίο διαμένουν προσωρινά πρέπει να θεωρούνται ότι αποτελούν αντικείμενο «πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης» στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, οπότε το κράτος μέλος μπορεί να

θεωρήσει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών περιαγωγής βρίσκεται στο έδαφός του, ανεξάρτητα από τη φορολογική μεταχείριση στην οποία υπόκεινται οι υπηρεσίες αυτές βάσει του εσωτερικού δικαίου της τρίτης χώρας, όταν η άσκηση της δυνατότητας αυτής έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή της μη φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών εντός της Ένωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 59α, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2010, με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι οι υπηρεσίες περιαγωγής οι οποίες παρέχονται από εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα φορέα κινητής τηλεφωνίας προς τους πελάτες του, που είναι επίσης εγκατεστημένοι ή έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην τρίτη χώρα, και οι οποίες τους επιτρέπουν να χρησιμοποιούν το εθνικό δίκτυο κινητής τηλεφωνίας του κράτους μέλους στο οποίο διαμένουν προσωρινά πρέπει να θεωρούνται ότι αποτελούν αντικείμενο «πραγματικής χρησιμοποίησης ή εκμετάλλευσης» στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, οπότε το κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών περιαγωγής βρίσκεται στο έδαφός του, ανεξάρτητα από τη φορολογική μεταχείριση στην οποία υπόκεινται οι υπηρεσίες αυτές βάσει του εσωτερικού δικαίου της τρίτης χώρας, όταν η άσκηση της δυνατότητας αυτής έχει ως αποτέλεσμα την αποφυγή της μη φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών εντός της Ένωσης.

(υπογραφές)