



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 15 april 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Fastställande av platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster – Tredjelandsmedborgares roaming i mobilnäten inom Europeiska unionen – Artikel 59a första stycket b – Möjlighet för medlemsstaterna att genom omdefiniering hänföra platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster till det egna territoriet”

I mål C-593/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) genom beslut av den 29 juli 2019, som inkom till domstolen den 5 augusti 2019, i målet

SK Telecom Co. Ltd

mot

Finanzamt Graz-Stadt,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos och I. Jarukaitis,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SK Telecom Co. Ltd, genom skatterådgivaren J. Fischer,
- Österrikes regering, genom F. Koppensteiner, i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom L. Aguilera Ruiz, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 22 oktober 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 59a första stycket b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse, med verkan från och med den 1 januari 2010, enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan SK Telecom Co. Ltd och Finanzamt Graz-Stadt (skattemyndigheten i staden Graz, Österrike) (nedan kallad skattemyndigheten) och rör återbetalning av den ingående mervärdesskatt som SK Telecom erlagt för tillhandahållande av telekommunikationstjänster för räkenskapsåret 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 22 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Samtliga telekommunikationstjänster som konsumeras inom [Europeiska unionen] bör beskattas för att förhindra en snedvridning av konkurrensen på detta område. I detta syfte bör telekommunikationstjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer som är etablerade i [unionen] eller köpare som är etablerade i tredjeland i princip beskattas på den plats där köparen är etablerad. För att säkerställa en enhetlig beskattning av telekommunikationstjänster som av beskattningsbara personer etablerade i ett tredje territorium eller ett tredjeland tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade i [unionen] och vars egentliga användning eller egentliga utnyttjande äger rum i [unionen], bör emellertid medlemsstaterna föreskriva att platsen för tillhandahållandet av tjänsterna skall vara belägen i [unionen].”

- 4 I direktivets första avdelning, som definierar direktivets syfte och tillämpningsområde, föreskrivs följande i artikel 1.2:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

- 5 Artikel 24 återfinns i kapitel 3, med rubriken "Tillhandahållande av tjänster", som i sin tur ingår i avdelning IV, med rubriken "Beskattningsbara transaktioner", i nämnda direktiv. I artikel 24.2 föreskrivs följande:

"Med telekommunikationstjänster avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät."

- 6 Avdelning V i samma direktiv, med rubriken "Platsen för beskattningsbara transaktioner", innehåller ett kapitel 3 om platsen för tillhandahållande av tjänster, vilket i sin tur innehåller ett avsnitt 3, med rubriken "Särskilda bestämmelser". I detta avsnitt ingår ett underavsnitt 9 med rubriken "Tjänster till icke beskattningsbara personer utanför [unionen]". I artikel 59 i detta underavsnitt angavs följande:

"Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför [unionen] ska vara den plats där denna person är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

i) Telekommunikationstjänster.

..."

- 7 Underavsnitt 10, med rubriken "Förhindrande av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning", i nämnda avsnitt 3, innehöll mervärdesskattedirektivets artikel 59a och artikel 59b.
- 8 Direktivets artikel 59a hade följande lydelse:

"För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna när det gäller tillhandahållande av tjänster för vilka platsen för tillhandahållande bestäms enligt artiklarna 44, 45, 56 och 59

- a) betrakta platsen för tillhandahållande av någon av eller alla dessa tjänster, när den är belägen inom medlemsstaternas territorium, såsom belägen utanför [unionen], om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför [unionen],
- b) betrakta platsen för tillhandahållande av någon av eller alla dessa tjänster, när den är belägen utanför [unionen], såsom belägen inom medlemsstaternas territorium, om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom deras territorium.

..."

- 9 I artikel 59b i nämnda direktiv angavs följande:

"Medlemsstaterna ska tillämpa artikel 59a första stycket b på telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar enligt artikel 59 första stycket j när de tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe, från vilket tjänsterna tillhandahålls, utanför [unionen] eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför [unionen]."

- 10 Avdelning XIV i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Diverse bestämmelser”, innehåller ett kapitel 2, vars artikel 398, som är den enda artikeln i det kapitlet, handlar om en rådgivande kommitté kallad ”mervärdesskattekommittén”.

Österrikisk rätt

UStG

- 11 I 3a § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 23 augusti 1994 (BGBl. 663/1994, nedan kallad UStG 1994), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG 2010), föreskrivs följande:

”Andra tillhandahållanden

3a § 1) Andra tillhandahållanden är sådana som inte består i en leverans. Ett sådant annat tillhandahållande kan också bestå i en underlåtenhet eller ett tolererande av en handling eller en situation.

...

Platsen för andra tillhandahållanden

...

5) Vid tillämpningen av punkterna 6–16 och 3a § [i bilagan (avseende den inre marknaden) till UStG 2010] gäller följande:

1. Med näringsidkare avses varje näringsidkare i den mening som avses i 2 §, varvid en näringsidkare som även genomför transaktioner som inte är beskattningsbara betraktas som näringsidkare när det gäller övriga tillhandahållanden som denne tar emot.

2. Med näringsidkare avses varje juridisk person som bedriver annan typ av verksamhet än näringsverksamhet om denne har ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

3. Med näringsidkare avses inte en person eller sammanslutning av personer som inte omfattas av tillämpningsområdet för punkterna 1 och 2.

6) Om inte annat följer av punkterna 8–16 och 3a § [i bilagan (avseende den inre marknaden) till UStG 2010] ska de andra tillhandahållanden som sker till en näringsidkare i den mening som avses i punkt 5 leden 1 och 2, anses äga rum på den plats där köparen bedriver sin rörelse. Om ett annat tillhandahållande sker till en näringsidkares fasta etableringsställe, är det platsen för detta fasta etableringsställe som är avgörande.

7) Om inte annat följer av punkterna 8–16 och 3a § [i bilagan (avseende den inre marknaden) till UStG 2010] ska de andra tillhandahållanden som sker till en person som enligt punkt 5 led 3 inte är att betrakta som näringsidkare, anses äga rum på den plats där näringsidkaren bedriver sin rörelse. Om det andra tillhandahållandet sker från ett fast etableringsställe ska detta anses vara platsen för tillhandahållandet.

...

13) Andra tillhandahållanden, i den mening som avses i punkt 14, ska anses äga rum,

a) om köparen enligt punkt 5 led 3 inte ska betraktas som näringsidkare och inte är bosatt, har sitt säte eller stadigvarande vistas inom [unionens] territorium, på den plats i tredjelandet där köparen har sin bostad, sitt säte eller stadigvarande vistas.

...

14) Följande tillhandahållanden ska betraktas som andra tillhandahållanden i den mening som avses i punkt 13:

...

12. telekommunikationstjänster,

...

16) För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen kan [Bundesminister für Finanzen (förbundsfinansministern) genom förordning föreskriva att andra tillhandahållanden, för vilka platsen ska fastställas i enlighet med punkterna 6, 7, 12 eller 13 a, ska anses äga rum på den plats där dessa andra tillhandahållanden används eller utnyttjas. Platsen för andra tillhandahållanden kan följaktligen anses vara belägen:

1. på tredjelandets territorium i stället för på det nationella territoriet, och

2. på det nationella territoriet i stället för på tredjelandets territorium. Denna bestämmelse ska inte tillämpas på tillhandahållanden i den mening som avses i punkt 14 led 14 när köparen enligt punkt 5 led 3 inte ska betraktas som näringsidkare och inte är bosatt, har sitt säte eller stadigvarande vistas inom [unionen].”

Förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande

12 Enligt Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (förbundsfinansministerns förordning om omdefiniering av platsen för andra tillhandahållanden avseende telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar) (BGBl. II, 383/2003), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande), gällde följande:

”I enlighet med 3a § punkt 10, leden 13 och 14 och 3a § punkt 13 UStG 1994, i dess lydelse enligt [Bundesgesetz (förbundslagen) (BGBl. I, 71/2003)], föreskrivs följande:

1. När platsen för tillhandahållande enligt 3a § punkt 14 leden 12 och 13 [UStG 1994], i dess lydelse enligt [Bundesgesetz (förbundslagen)] (BGBl. I, 52/2009)], är belägen utanför [unionens] territorium enligt 3a § UStG 1994, ska tillhandahållandet anses ha ägt rum inom det nationella territoriet om det används eller utnyttjas där.

2. Med telekommunikationstjänster avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.”

Förordningen om återbetalning

- 13 Genom Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (förbundsfinansministerns förordning om återbetalning till utländska företag av avdragsgill mervärdesskatt) (BGBl. 279/1995), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad förordningen om återbetalning), införs ett förenklat förfarande för återbetalning i enlighet med artikel I, vilken lyder enligt följande:

”1 § 1) Med avvikelse från 20 § och 21 § punkterna 1–5 UStG 1994 ska den återbetalning av avdragsgill ingående mervärdesskatt som företag som inte är etablerade i landet, det vill säga som varken har säte eller etableringsställe i landet, kan göra gällande ske i enlighet med 2 §, 3 § och 3a §, om företaget under återbetalningsperioden

1. inte har genomfört några transaktioner i den mening som avses i 1 § punkt 1 leden 1 och 2 UStG 1994 och 1 § i [bilagan (avseende den inre marknaden) till UStG 1994], eller
2. endast har genomfört icke beskattningsbara transaktioner i den mening som avses i 6 § punkt 1 led 3 UStG 1994, eller
3. endast har genomfört transaktioner för vilka skatteskulden övergår till mottagaren av tillhandahållandet (19 § punkt 1 andra stycket UStG 1994), eller
4. endast har genomfört transaktioner i den mening som avses i 3a § punkt 13 b UStG 1994 och har använt sig av regleringen i 25a § UStG 1994 eller, i en annan medlemsstat, regleringen i artiklarna 357–369 i [mervärdesskattedirektivet].

2) Punkt 1 ska inte tillämpas på ingående skatt som genererats på det nationella territoriet genom andra transaktioner än dem som avses i punkt 1.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 SK Telecom är ett bolag med etablering i Sydkorea som år 2011 tillhandahöll mobiltelefonitjänster till sina kunder, som också var etablerade, var bosatta eller stadigvarande vistades i Sydkorea, i form av roamingtjänster som möjliggjorde användning av det österrikiska mobilnätet.
- 15 För detta ändamål ställde en österrikisk mobilnätoperatör sitt nät till SK Telecoms förfogande, mot betalning av en användningsavgift plus österrikisk mervärdesskatt uppgående till 20 procent. SK Telecom tog ut en roamingavgift från sina kunder för användningen av det österrikiska mobilnätet vid deras tillfälliga vistelser i Österrike.
- 16 SK Telecom ansökte hos skattemyndigheten om återbetalning av den mervärdesskatt som den österrikiska mobilnätoperatören hade fakturerat bolaget för år 2011, i enlighet med det förenklade återbetalningsförfarande som föreskrivs i artikel I i förordningen om återbetalning.
- 17 Skattemyndigheten avslog ansökan med motiveringen att de roamingavgifter som fakturerats SK Telecoms kunder var beskattningsbara i Österrike enligt förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande, vilken grundar sig på artikel 59a i mervärdesskattedirektivet, eftersom de telekommunikationstjänster som tillhandahölls inte i tredjelandet var föremål för en skatt som var jämförbar med den mervärdesskatt som föreskrivs i nationell rätt. Eftersom SK Telecom hade utfört beskattningsbara transaktioner i Österrike, kunde enligt skattemyndigheten den mervärdesskatt som bolaget erlagt inte återbetalas inom ramen för nämnda förfarande.

- 18 Efter det att skattemyndigheten beslutat att inte vidta någon ändring av beslutet till följd av den omprövning som myndigheten gjort efter SK Telecoms överklagande, skickades överklagandet vidare till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), som biföll talan om återbetalning av mervärdesskatt med motiveringen att förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande hade en alltför omfattande räckvidd. Enligt den domstolen följer det nämligen av artiklarna 59a och 59b i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna endast kan anse att platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster är belägen inom deras territorium när det gäller de tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade eller som är bosatta eller stadigvarande vistas i unionen. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) fann således att förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande var oförenlig med unionsrätten, dock utan att grunda sig på SK Telecoms argument att intäkterna från de roamingtjänster som tillhandahölls dess kunder var föremål för en skatt i tredjelandet som kunde jämföras med mervärdesskatt och vars skattesats uppgick till 10 procent.
- 19 Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) fann således att den omständigheten att SK Telecom under den period som omfattades av ansökan om återbetalning av mervärdesskatt hade gjort det möjligt för sina kunder, vilka som var etablerade i ett tredjeland, att i Österrike ringa via det österrikiska mobilnätet inte utgjorde en beskattningsbar transaktion i Österrike, eftersom platsen för tillhandahållandet av de berörda tjänsterna var belägen i det aktuella tredjelandet. Enligt den domstolen hade SK Telecom således rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt som betalats till den österrikiska mobilnätoperatören inom ramen för det förenklade återbetalningsförfarandet som föreskrivs i artikel I i förordningen om återbetalning.
- 20 Skattemyndigheten överklagade detta avgörande till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike), som genom dom av den 13 september 2018 upphävde Bundesfinanzgerichts (Federala skattedomstolens) avgörande.
- 21 Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) påpekade i huvudsak att artiklarna 59a och 59b i mervärdesskattedirektivet har till syfte att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. I den första av dessa bestämmelser ges en allmän och fakultativ möjlighet för medlemsstaterna att omdefiniera platsen för tillhandahållandet av vissa tjänster i mervärdesskattehänseende. Enligt den andra av dessa bestämmelser är medlemsstaterna skyldiga att omdefiniera platsen för tillhandahållandet när ett företag som är etablerat i ett tredjeland tillhandahåller telekommunikationstjänster till icke beskattningsbara personer som är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i en medlemsstat.
- 22 Genom att anta förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande har den österrikiska lagstiftaren således använt sig av den valmöjlighet som ges i artikel 59a i detta direktiv i de fall som inte omfattas av artikel 59b i direktivet. När en person, som inte är näringsidkare och som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför unionen, i Österrike drar nytta av telekommunikationstjänster som tillhandahålls av ett bolag etablerat i ett tredjeland, hänförs således platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster genom omdefiniering till Österrike med tillämpning av förordningen om omdefiniering av platsen för tillhandahållande.
- 23 Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) återförvisade ärendet till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen), som fortsätter att ifrågasätta om det är förenligt med unionsrätten med en nationell bestämmelse enligt vilken ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” av roamingtjänster, såsom de som är aktuella i det nationella målet, anses äga rum inom medlemsstatens territorium i den mening som avses i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet, vilket gör det möjligt att betrakta platsen för tillhandahållande av dessa tjänster såsom belägen i den medlemsstaten, trots att tjänsterna tillhandahålls kunder som inte är beskattningsbara personer och som endast tillfälligt befinner sig i nämnda medlemsstat.

- 24 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att om artikel 59a första stycket b i direktivet ska tolkas så, att ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” av roamingtjänster, såsom de som är aktuella i det nationella målet, faktiskt äger rum inom medlemsstatens territorium i den mening som avses i den bestämmelsen, är det lämpligt med ett klagörande av det syfte att undvika utebliven beskattning som ligger bakom möjligheten enligt denna bestämmelse att omdefiniera platsen för tillhandahållandet av tjänster.
- 25 Det bör särskilt preciseras huruvida begreppet utebliven beskattning, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, ska tolkas så, att förekomsten i ett tredjeland av en skatt som är jämförbar med mervärdesskatt enligt unionsrätten, är avgörande för att en medlemsstat ska kunna betrakta platsen för tillhandahållande av de aktuella tjänsterna såsom belägen inom dess territorium.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artikel 59a [första stycket] b i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så att användning av roaming i en medlemsstat, i form av tillgång till det inhemska mobilnätet genom upprättande av in- och utgående anslutningar, av en ’slutkund som är en icke beskattningsbar person’ som tillfälligt vistas i landet utgör sådan ’användning och utnyttjande’ i landet som innebär att platsen för tillhandahållande kan betraktas såsom belägen i den berörda medlemsstaten och inte i ett tredjeland, fastän varken den tillhandahållande mobiloperatören eller slutkunden är etablerade inom [unionen] och slutkunden inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas inom [unionen]?”
- 2) Ska artikel 59a [första stycket] b i [mervärdesskattedirektivet] ... tolkas så att platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster som avses i fråga 1, som enligt artikel 59 i [mervärdesskattedirektivet] ... är belägen utanför [unionen], kan betraktas såsom belägen inom en medlemsstats territorium, fastän varken den tillhandahållande mobiloperatören eller slutkunden är etablerade inom [unionen] och slutkunden inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas inom [unionen], endast på den grunden att telekommunikationstjänsterna inte omfattas av en skatt i ett tredjeland som är jämförbar med mervärdesskatt enligt unionsrätten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 59a första stycket b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det med avseende på roamingtjänster som en mobiltelefonioperatör, som är etablerad i ett tredjeland, tillhandahåller sina kunder, som även dessa är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i detta tredjeland, och som möjliggör för kunderna att använda det nationella mobilnätet i en medlemsstat där de vistas tillfälligt, ska anses att ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” av dessa tjänster äger rum inom den medlemsstatens territorium, i den mening som avses i den bestämmelsen, med följderna att nämnda medlemsstat kan betrakta platsen för tillhandahållandet av dessa roamingtjänster såsom belägen inom dess territorium om tjänsterna inte i nämnda tredjeland är föremål för en skattemässig behandling liknande påförandet av mervärdesskatt.
- 28 EU-domstolen erinrar om att enligt den logik som ligger bakom mervärdesskattedirektivets bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster ska beskattningen, i den mån det är möjligt, ske där varorna och tjänsterna konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 29 Det följer av artikel 59 första stycket i) i detta direktiv att platsen för tillhandahållande av roamingtjänster såsom de som är aktuella i det nationella målet – vilka utgör telekommunikationstjänster i den mening som avses i artikel 24.2 i samma direktiv – när dessa

tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas utanför unionen, ska vara den plats där dessa personer är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas.

- 30 Som ett undantag anges emellertid i artikel 59a första stycket b i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, med avseende på tjänster för vilka platsen för tillhandahållande bestäms av bland annat artikel 59 i direktivet, får betrakta platsen för tillhandahållande, som i princip är belägen utanför unionen, såsom belägen inom deras territorium om den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av dessa tjänster äger rum inom deras territorium.
- 31 EU-domstolen konstaterar härvid att artikel 59b i direktivet ålade medlemsstaterna att tillämpa artikel 59a första stycket b i direktivet på telekommunikationstjänster när dessa tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en beskattningsbar person som, i likhet med den i det nationella målet aktuella mobiltelefonoperatören, har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför unionen.
- 32 Den skyldighet som följer av artikel 59b i nämnda direktiv kan för den skull inte anses inskränka medlemsstaternas rätt att under andra omständigheter än de som anges i den bestämmelsen, använda sig av den allmänna möjlighet som de ges i artikel 59a första stycket b i samma direktiv vad gäller telekommunikationstjänster.
- 33 Det ska framhållas att artikel 59a första stycket b inte innehåller något villkor om under hur lång tid de personer som är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i ett tredjeland, ska vistas inom medlemsstaternas territorium, särskilt för det fall att deras vistelse där endast är tillfällig.
- 34 Avgörande för utövandet av den möjlighet som ges i denna bestämmelse är således huruvida roamingtjänsterna, såsom de som är aktuella i det nationella målet, faktiskt används eller utnyttjas inom den medlemsstat som har för avsikt att genom omdefiniering hänföra platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster till det egna territoriet.
- 35 En roamingtjänst kan i huvudsak sägas bestå i att en leverantör av mobila kommunikationstjänster tillhandahåller sina abonnenter en möjlighet för dessa att använda sina mobiltelefoner i ett annat mobilnät än leverantörens, på grundval av de avtal som ingåtts mellan nätoperatörerna. Vad gäller det nu aktuella fallet konstaterar domstolen att roamingtjänsterna i det nationella målet syftar till att göra det möjligt för SK Telecoms kunder att när de befinner sig utanför täckningsområdet för SK Telecoms mobilnät i stället använda mobiltelefonitjänster via en österrikisk operatörs mobilnät.
- 36 Det framgår av fast rättspraxis dels att det följer av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att varje transaktion i regel ska anses vara fristående och självständig, dels att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 37 Domstolen konstaterar, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande, att roamingtjänster, såsom de som är aktuella i det nationella målet, som tillhandahålls personer som vistas tillfälligt i en medlemsstat är fristående och självständiga i förhållande till de övriga mobila kommunikationstjänster som dessa personer tar emot.
- 38 För övrigt, såsom framgår såväl av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen, som av de skriftliga yttranden som inkommit till EU-domstolen, anger SK Telecom dessa roamingtjänster separat, och bolaget tar även ut separata avgifter för dessa tjänster, nämligen roamingavgifter, vilka faktureras de kunder som har tillhandahållits dessa tjänster.

- 39 Således är roamingtjänsterna till sin art sådana att den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet av dem nödvändigtvis äger rum inom den berörda medlemsstaten under den tid då SK Telecoms kunder tillfälligt vistas i den medlemsstaten.
- 40 Även om kravet på faktisk användning och faktiskt utnyttjande av de aktuella tjänsterna i en medlemsstat är uppfyllt under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, kan denna medlemsstat emellertid endast använda sig av den möjlighet som ges i artikel 59a första stycket b i mervärdesskattedirektivet – det vill säga att betrakta platsen för tillhandahållande av tjänster, när den är belägen utanför unionen, såsom belägen inom dess territorium – om användningen av den möjligheten leder till att dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen kan undvikas.
- 41 Härvid ska det för det första preciseras att det, precis som den hänskjutande domstolen har framhållit, framgår av skäl 22 i direktivet att beskattningen av samtliga telekommunikationstjänster som konsumeras inom unionen svarar mot unionslagstiftarens önskan att förhindra en snedvridning av konkurrensen.
- 42 Emellertid ska det erinras om att syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om fastställande av platsen för beskattning av tillhandahållande av tjänster är att undvika dels behörighetskonflikter som kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41, och dom av den 13 mars 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 43 Domstolen finner, med beaktande av ordalydelsen i artikel 59a första stycket b i direktivet, och dess placering i underavsnitt 10 med rubriken ”Förhindrande av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning”, i avsnitt 3 i kapitel 3 i avdelning V i nämnda direktiv, att den möjlighet som ges i denna bestämmelse inte bara ingår i förhindrandet av snedvridning av konkurrensen utan även syftar till att undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning.
- 44 Härav följer att det är tillåtet för medlemsstaterna att använda sig av den möjlighet som ges i artikel 59a första stycket b i direktivet i sådana fall där utnyttjandet av denna möjlighet enbart leder till att kompensera för en situation med utebliven beskattning inom unionen, vilket – enligt de uppgifter som domstolen förfogar över – var fallet med de roamingtjänster som är aktuella i det nationella målet.
- 45 För det andra ska det preciseras, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 88 i sitt förslag till avgörande, att eventuella fall av dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen vid tillämpningen av denna bestämmelse ska bedömas utifrån den skattemässiga behandlingen av de berörda tjänsterna i medlemsstaterna, utan beaktande av de skatteregler som dessa tjänster omfattas av i det berörda tredjelandet.
- 46 Det skulle visserligen kunna förhålla sig annorlunda om det ingåtts ett internationellt avtal på mervärdesskatteområdet med detta tredjeland. Något sådant avtal nämns dock inte vare sig i begäran om förhandsavgörande eller i de yttranden som avgetts till domstolen.
- 47 En lösning som strider mot den som anges i punkterna 44 och 45 i förevarande dom skulle få till följd att tillämpningen av unionsbestämmelserna på mervärdesskatteområdet blev beroende av den nationella skatterätten i tredjeländer, och utan någon indikation i den riktningen kan det inte presumeras att detta skulle ha varit unionslagstiftarens avsikt.
- 48 Tolkningen att medlemsstaterna i princip får använda sig av möjligheten i artikel 59a första stycket b i mervärdesskattedirektivet utan att behöva ta hänsyn till hur tjänsterna behandlas i skattehänseende enligt den nationella skatterätten i det berörda tredjelandet, stöds för övrigt av mervärdesskattekommitténs synsätt. Mervärdesskattekommittén är en rådgivande kommitté som

inrättats genom artikel 398 i direktivet och vars riktlinjer, även om de saknar bindande verkan, utgör ett viktigt stöd vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 8 oktober 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, ej publicerat, EU:C:2020:814, punkt 48).

- 49 Det framgår nämligen av kommitténs riktlinjer (89:e sammanträdet den 30 september 2009, Document B – taxud.d.1(2010)176579 – 645) att kommittén enhälligt kom fram till att medlemsstaternas utnyttjande av den möjlighet som ges i artikel 59a första stycket b i direktivet för att beskatta tjänster som faktiskt används eller utnyttjas inom deras territorier inte är beroende av hur dessa tjänster behandlas i skattehänseende utanför unionen. Det innebär närmare bestämt att den omständigheten att en tjänst kan beskattas i ett tredjeland med tillämpning av det landets nationella bestämmelser inte hindrar en medlemsstat från att beskatta tjänsten om den faktiskt används eller utnyttjas inom dess territorium.
- 50 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de två frågorna besvaras enligt följande. Artikel 59a första stycket b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det med avseende på roamingtjänster som en mobiltelefonioperatör, som är etablerad i ett tredjeland, tillhandahåller sina kunder, som även dessa är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i detta tredjeland, som möjliggör för kunderna att använda det nationella mobilnätet i en medlemsstat där de vistas tillfälligt, ska anses att ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” av dessa tjänster äger rum inom den medlemsstatens territorium, i den mening som avses i den bestämmelsen, med följderna att nämnda medlemsstat kan betrakta platsen för tillhandahållandet av dessa roamingtjänster såsom belägen inom dess territorium, utan beaktande av hur dessa tjänster behandlas i skattehänseende enligt den nationella skatterätten i nämnda tredjeland, om utnyttjandet av denna möjlighet leder till att utebliven beskattning av dessa tjänster inom unionen kan undvikas.

Rättegångskostnader

- 51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 59a första stycket b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse, med verkan från och med den 1 januari 2010, enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att det med avseende på roamingtjänster som en mobiltelefonioperatör, som är etablerad i ett tredjeland, tillhandahåller sina kunder, som även dessa är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i detta tredjeland, som möjliggör för kunderna att använda det nationella mobilnätet i en medlemsstat där de vistas tillfälligt, ska anses att ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” av dessa tjänster äger rum inom den medlemsstatens territorium, i den mening som avses i den bestämmelsen, med följderna att nämnda medlemsstat kan betrakta platsen för tillhandahållandet av dessa roamingtjänster såsom belägen inom dess territorium, utan beaktande av hur dessa tjänster behandlas i skattehänseende enligt den nationella skatterätten i nämnda tredjeland, om utnyttjandet av denna möjlighet leder till att utebliven beskattning av dessa tjänster inom unionen kan undvikas.

Underskrifter