

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

H. SAUGMANDSGAARD ØE

fremsat den 22. oktober 2020 (1)

Sag C-593/19

SK Telecom Co. Ltd

mod

Finanzamt Graz-Stadt

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112 – forebyggelse af dobbelt påligning eller ikke-påligning – artikel 59a – telesektor – mobiltelefoni – roamingydelser – tredjelandstatsborgere, der midlertidigt opholder sig på en medlemsstats område – leveringssted – mulighed for flytning af dette sted til den pågældende medlemsstats område – krav om faktisk benyttelse eller udnyttelse på medlemsstatens område – dobbelt påligning, ikke-påligning eller konkurrenceforvridning – den afgiftsmæssige behandling i tredjelandet er ikke relevant«

I. Indledning

1. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) har ved afgørelse af 29. juli 2019, indgået til Domstolen den 5. august 2019, forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 (2).

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet SK Telecom Co. Ltd, der har hjemsted i Sydkorea, og Finanzamt Graz-Stadt (skattecenteret i Graz, Østrig) (herefter »Finanzamt«) vedrørende den afgiftsmæssige behandling af roamingydelser, som dette selskab har leveret til brugere med hjemsted i Sydkorea, der midlertidigt opholdt sig i Østrig, hvorved de fik adgang til et mobiltelefonnet i denne medlemsstat.

3. Formålet med de præjudicielle spørgsmål er nærmere bestemt at få fastslået, om den ovennævnte bestemmelse giver Republikken Østrig mulighed for at flytte leveringsstedet for disse roamingydelser til sit eget område med den konsekvens, at de underlægges østrigsk merværdiafgift (moms).

4. Jeg vil nedenfor i mit forslag til afgørelse foreslå, at Domstolen besvarer disse spørgsmål bekræftende.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Idet de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser blev leveret i løbet af 2011, er den affattelse af direktiv 2006/112, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, den affattelse, der følger af de ændringer, som blev indført ved direktiv 2010/88, hvis gennemførelsesfrist udløb den 1. januar 2011, jf. dette direktivs artikel 2 (3).

6. Direktiv 2006/112 indeholder afsnit V, som har overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«. Kapitel 3 i afsnit V vedrører »Leveringsstedet for ydelser«. Afdeling 3 i kapitel 3 indeholder »Særlige bestemmelser«. Artikel 59, 59a og 59b i direktiv 2006/112 indgår i nævnte afdeling 3 (4).

7. Dette direktivs artikel 59, der indgår i underafdeling 9 med overskriften »Ydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden for [Unionen]«, har 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

[...]«

8. Artikel 59a og 59b i direktiv 2006/112 indgår i underafdeling 10, der har overskriften »Forebyggelse af dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgift«.

9. Nævnte direktivs artikel 59a har 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.

Denne bestemmelse finder imidlertid ikke anvendelse på elektronisk leverede ydelser, hvis disse ydelser sker til ikke-afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i [Unionen].«

10. Samme direktivs artikel 59b bestemmer:

»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].«

B. Østrigsk ret

11. Artikel 3a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter) af 1994 (BGBl. nr. 663/1994, herefter »UStG 1994«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. I nr. 34/2010), bestemmer:

»[...]

(13) Øvrige tjenesteydelser, jf. stk. 14, anses for at finde sted:

a) såfremt kunden ikke er en erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 3, og ikke har sin bopæl, sit hjemsted eller sit sædvanlige opholdssted på [Unionens] område, anses leveringsstedet for øvrige ydelser 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 øvrige tjenesteydelser, hvis leveringssted fastsættes i henhold til stk. 6, 7 eller 12 eller stk. 13, litra a), anses for at være beliggende på det sted, hvor disse øvrige tjenesteydelser benyttes eller udnyttes. Leveringsstedet for øvrige tjenesteydelse kan følgelig anses for at være 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 tjenesteydelser som omhandlet i stk. 14, nr. 14, når kunden ikke er en erhvervsdrivende som omhandlet i stk. 5, nr. 3, og ikke har sin bopæl, sit hjemsted eller sit sædvanlige opholdssted på [Unionens] område.«

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 fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (BGBl. II nr. 221/2009), har følgende ordlyd:

»I overensstemmelse med § 3a, stk. 10, nr. 13 og 14, samt § 3a, stk. 13, i UStG 1994, som affattet

i forbundsloven BGBl. I nr. 71/2003, bestemmes følgende:

[...]

§ 1. Når leveringsstedet som omhandlet i § 3a, stk. 14, nr. 12 og 13, i UStG 1994, BGBl. nr. 663, 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 er benyttet eller udnyttet 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.«

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

13. SK Telecom er et mobiltelefonselskab med hjemsted i Sydkorea.

14. I 2011 leverede SK Telecom mobiltelefon tjenester til nogle af sine kunder, der ligeledes havde hjemsted i Sydkorea, men som midlertidigt opholdt sig i Østrig.

15. For at give disse personer mulighed for at benytte deres mobiltelefoner under deres ophold i Østrig stillede en østrigsk netoperatør sit net til rådighed for SK Telecom mod beregning af benyttelsesgebyrer plus østrigsk moms (20%).

16. SK Telecom fakturerede på sin side roaminggebyrer for benyttelse af det østrigske net videre til sine kunder.

17. Derefter indsendte SK Telecom en ansøgning om tilbagebetaling af den moms, som virksomheden var blevet faktureret af den østrigske netoperatør.

18. Finanzamt afslog denne ansøgning om tilbagebetaling. Afslaget var i det væsentlige begrundet i, at de roaminggebyrer, som SK Telecom havde faktureret sine kunder for, var afgiftspligtige i Østrig i medfør af den østrigske bekendtgørelse om flytning af leveringsstedet for tjenesteydelser, eftersom disse teleydelser ikke var underlagt en afgift i Sydkorea, som kunne sammenlignes med den østrigske moms. Eftersom SK Telecom havde gennemført afgiftspligtige transaktioner i Østrig, var selskabet ikke berettiget til tilbagebetaling af momsen efter den forenklede tilbagebetalingsprocedure.

19. Efter at SK Telecoms klage var blevet afvist af Finanzamt, anlagde selskabet en ny sag for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

20. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), der er den forelæggende ret i den foreliggende sag, gav SK Telecom medhold. Denne domstol har præciseret, at den i sin afgørelse ikke tog udgangspunkt i en eventuel sammenlignelig påligning i tredjelandet, men i den omstændighed, at den østrigske bekendtgørelse om flytning af leveringsstedet for tjenesteydelser, hvorefter det østrigske område er leveringsstedet for SK Telecoms roamingydelser, ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

21. Ifølge denne domstol følger det af artikel 59a og 59b i direktiv 2006/112, at en medlemsstat kun kan flytte leveringsstedet til sit område for så vidt angår teleydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret i Unionen.

22. I praksis indebærer denne fortolkning, at SK Telecoms levering af ydelser, hvorved

selskabets kunder, som er hjemmehørende i Sydkorea, gives mulighed for at benytte deres mobiltelefonabonnement i Østrig ved at benytte det østrigske mobiltelefonnet, ikke er en afgiftspligtig transaktion på østrigsk område. SK Telecom er derfor berettiget til tilbagebetaling efter den forenklede tilbagebetalingsprocedure af den østrigske moms, som selskabet har betalt til den østrigske netoperatør.

23. Efter at Finanzamt havde iværksat en ordinær *revisionsappel*, ophævede Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) Bundesfinanzgerichts (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) afgørelse ved dom af 13. september 2018.

24. Ifølge Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) fastsætter artikel 59b i direktiv 2006/112 en *pligt* 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, mens dette direktivs artikel 59a fastsætter en *mulighed* for at flytte leveringsstedet i de tilfælde, som ikke er omhandlet i direktivets artikel 59b.

25. Ifølge denne domstol – og i modsætning til den opfattelse, som Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har givet udtryk for – gjorde den østrigske lovgiver med vedtagelsen af den østrigske bekendtgørelse om flytning af leveringsstedet lovligt brug af den i artikel 59a i direktiv 2006/112 fastsatte mulighed.

26. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), hvortil sagen er blevet hjemvist af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol), er fortsat i tvivl om, hvorvidt denne nationale ordning er i overensstemmelse med artikel 59a i direktiv 2006/112.

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

»1) Skal artikel 59a, [stk. 1,] litra b), i direktiv [2006/112] 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 artikel 59a, [stk. 1,] litra b), i direktiv [2006/112] 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?»

28. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolens Justitskontor den 5. august 2019.

29. Der er indgivet skriftlige indlæg af SK Telecom, den østrigske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen.

IV. Retlig bedømmelse

30. Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 59a,

stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en medlemsstat kan flytte leveringsstedet for roamingydelser, der giver mulighed for at benytte et mobiltelefonnet i denne medlemsstat, til sit område, når disse tjenesteydelser leveres af en mobiltelefonoperatør, der er hjemmehørende i et tredjeland, til brugere, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i dette tredjeland, men som midlertidigt opholder sig i den pågældende medlemsstat.

31. Efter at have gennemgået den praktiske betydning af den foreliggende sag samt forholdet mellem artikel 59, 59a og 59b i direktiv 2006/112 vil jeg redegøre for grundene til, at den forelæggende rets spørgsmål efter min opfattelse bør besvares bekræftende.

A. Den praktiske betydning af den foreliggende sag

32. Inden jeg går over til selve behandlingen af de to spørgsmål, vil jeg gerne fjerne enhver tvivl, der måtte være, med hensyn til den praktiske betydning af den foreliggende sag.

33. En tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i mobiltelefonroaming, indebærer to leveringer af ydelser i momsmæssig henseende.

34. Den første levering af ydelser vedrører udelukkende teleselskaberne og ikke mobiltelefonkunderne (et »business to business«- eller »B2B«-forhold). En netoperatør i roaminglandet (Østrig) giver en mobiltelefonoperatør, der er etableret i oprindelseslandet (SK Telecom, etableret i Sydkorea), adgang til sit net mod betaling af et gebyr.

35. Den anden levering af ydelser vedrører forholdet mellem mobiltelefonoperatøren i oprindelseslandet (SK Telecom) og de brugere, der abonnerer på selskabets ydelser (et »business to consumer«- eller »B2C«-forhold). Denne operatør »fremlejer« på sin vis den adgang til nettet, som selskabet allerede har opnået i forbindelse med den første levering af ydelser, til de brugere, der opholder sig i roaminglandet (Østrig).

36. Selv om de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, alene vedrører denne *anden* levering af ydelser (mellem SK Telecom og selskabets abonnenter), nærmere bestemt leveringsstedet for disse ydelser, er spørgsmålene opstået i anledning af SK Telecoms ansøgning om tilbagebetaling i forbindelse med den *første* levering af ydelser (mellem SK Telecom og den østrigske netoperatør).

37. Den østrigske netoperatør pålagde således den første levering af ydelser østrigsk moms. SK Telecom ansøgte om tilbagebetaling af denne østrigske moms. Finanzamt gav afslag på tilbagebetaling med den begrundelse, at den anden levering af ydelser også var underlagt østrigsk moms.

38. Som Kommissionen med rette har fremhævet, kan to løsninger komme på tale i hovedsagen, afhængigt af Domstolens svar på de forelagte spørgsmål:

– Enten er leveringsstedet for den anden tjenesteydelse beliggende i Østrig. I så fald skal SK Telecom svare østrigsk moms af de beløb, som selskabet fakturerer sine abonnenter for, og har samtidig ret til at fradrage indgående østrigsk moms på den første tjenesteydelse.

– Eller leveringsstedet for den anden tjenesteydelse er beliggende i Sydkorea. I så fald skal der ikke svares østrigsk moms af denne tjenesteydelse, og SK Telecom har ret til tilbagebetaling af indgående moms på den første tjenesteydelse.

39. Kommissionen har udtrykt et vist forbehold over for det synspunkt, at den første levering af ydelser er underlagt østrigsk moms. Den har præciseret, at leveringsstedet for ydelser, der leveres mellem afgiftspligtige (»B2B«-forhold), ifølge den generelle regel i artikel 44 i direktiv 2006/112 er

det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, dvs. Sydkorea for SK Telecoms vedkommende (5).

40. Jeg finder det ikke hensigtsmæssigt, at Domstolen tager stilling til denne problematik, eftersom Domstolen for det første ikke har fået forelagt spørgsmål vedrørende den første levering af ydelser, og anmodningen om præjudiciel afgørelse for det andet ikke indeholder nogen forklarende oplysninger om dette emne.

41. Under alle omstændigheder rejser denne usikkerhed for så vidt angår afgiftspåligningen af den første levering af ydelser i Østrig ikke tvivl om, hvorvidt den forelæggende rets spørgsmål er relevante, eftersom spørgsmålet om, hvorvidt den anden levering af ydelser er underlagt østrigsk moms, afhænger af Domstolens besvarelse af disse spørgsmål.

42. Endelig har SK Telecom gjort gældende, at en opdeling af de forskellige former for kommunikation, som hidrører fra det samme simkort, ville være »kunstig« som omhandlet i Domstolens praksis (6). De i hovedsagen omhandlede roamingydelser er følgelig en del af en enkelt levering af mobiltelefonnydelser til brugerne, som finder sted i Sydkorea og ikke er momspligtig i Unionen.

43. Jeg er ikke overbevist af denne argumentation. Jeg gør opmærksom på, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse (7). Det er således kun, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, at de skal anses for at udgøre en enkelt ydelse i momsmæssig henseende (8).

44. Roamingydelser som de i tvisten i hovedsagen omhandlede, der består i at give adgang til et mobiltelefonnet i et andet land end oprindelseslandet, kan således objektivt set adskilles fra mobiltelefonnydelser, som leveres i oprindelseslandet.

45. Som den spanske regering med rette har fremhævet, giver fakturaerne til kunderne normalt mulighed for at identificere roamingydelserne som ydelser, der adskiller sig fra adgangen til det lokale net. Disse fakturaer anfører bl.a. antallet af indgående og udgående opkald samt dataforbrug via roamingydelser på nettet i det land, hvor kunden har opholdt sig. Selv om kunden skal have en aftale med operatøren i sit oprindelsesland for at få adgang, er roamingydelser en anden ydelse, der ikke er underordnet den ydelse, som operatøren leverer til sine kunder, for at de kan få adgang til det lokale net.

B. Forholdet mellem artikel 59, 59a og 59b i direktiv 2006/112

46. Artikel 59, 59a og 59b i direktiv 2006/112 opstiller kriterier for den særlige tilknytning hvad angår leveringsstedet for visse tjenesteydelser (9).

47. Jeg gør indledningsvis opmærksom på, at den forelæggende ret med rette tager udgangspunkt i den antagelse, at de i tvisten i hovedsagen omhandlede roamingydelser udgør »teleydelser« som omhandlet i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2006/112 (10). Ingen af de procesdeltagere, der har afgivet indlæg for Domstolen, har anfægtet dette udgangspunkt.

48. Såfremt der ikke er indført en undtagelse ved national ret i henhold til artikel 59a i direktiv 2006/112, fremgår det af dette direktivs artikel 59, litra i), at leveringsstedet for teleydelser, 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, dvs. *uden for Unionen*.

49. Sagt mere enkelt foreskriver denne bestemmelse, at teleydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, der har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for Unionen, *ikke pålægges moms*.

50. Artikel 59a i direktiv 2006/112 giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at fravige dette princip på visse betingelser og flytte leveringsstedet for disse ydelser til deres område.

51. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse samt af den østrigske regerings og Kommissionens indlæg, at Republikken Østrig har gjort brug af denne mulighed med vedtagelsen af bekendtgørelse fra forbundsfinansministeren om flytning af leveringsstedet for øvrige tjenesteydelser vedrørende teleydelser og radio- og TV-spredningstjenester i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (11).

52. Det skal præciseres, at flytning af leveringsstedet for teleydelser i henhold til artikel 59b i direktiv 2006/112 er *obligatorisk*, når ydelserne leveres til ikke-afgiftspligtige personer, som imidlertid har bopæl eller sædvanligt opholdssted *i Unionen*. Den sidstnævnte betingelse er ikke opfyldt hvad angår de i tvisten i hovedsagen omhandlede ydelser, idet de er blevet leveret til personer, der ganske vist ikke er afgiftspligtige, men som har bopæl eller sædvanligt opholdssted *uden for Unionen*, nemlig i Sydkorea. Som den spanske regering og Kommissionen med rette har fremhævet, er denne bestemmelse følgelig ikke relevant for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål.

53. Jeg gør i øvrigt opmærksom på – således som Kommissionen med rette har fremhævet – at anvendelsesområdet for den *mulighed, der gives* i artikel 59a i direktiv 2006/112, er bredere end anvendelsesområdet for den *forpligtelse, der pålægges* i dette direktivs artikel 59b. Med andre ord – og som det fremgår af disse to bestemmelsers ordlyd – er den mulighed, som det nævnte direktivs artikel 59a giver medlemsstaterne, ikke begrænset til de i samme direktivs artikel 59b omhandlede tilfælde.

54. Efter denne præcisering skal betingelserne for, at en medlemsstat kan gøre brug af muligheden i henhold til artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 for at flytte leveringsstedet for visse ydelser, bl.a. teleydelser, til sit område, undersøges med henblik på besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål.

55. Der er to betingelser, der bør trækkes frem i denne henseende.

56. For det første skal den »faktiske benyttelse eller udnyttelse« af ydelserne finde sted på den pågældende medlemsstats område. Denne betingelse er genstand for den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål.

57. For det andet kan medlemsstaterne gøre brug af denne mulighed »med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning«. Denne betingelse er genstand for det andet spørgsmål.

C. Kravet om, at tjenesteydelserne faktisk skal benyttes eller udnyttes på den pågældende medlemsstats område (det første spørgsmål)

58. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at roamingydelser, der giver mulighed for at benytte et mobiltelefonnet i en medlemsstat, og som leveres af en mobiltelefonoperatør, der er hjemmehørende i et tredjeland, til brugere, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i dette tredjeland, men som midlertidigt opholder sig på den pågældende medlemsstats område, skal anses for at være genstand for en »faktisk benyttelse eller udnyttelse« på denne medlemsstats område.

59. I modsætning til SK Telecom har den østrigske og den spanske regering samt Kommissionen foreslået, at dette spørgsmål besvares bekræftende.

60. Inden jeg besvarer dette spørgsmål, må jeg desværre fremhæve en lidt overraskende inkonsekvens mellem sprogversionerne af udtrykket »faktiske benyttelse eller udnyttelse« i artikel 59a, stk. 1, i direktiv 2006/112, som SK Telecom ligeledes har gjort opmærksom på. I de sprogversioner, der er undersøgt, er dette udtryk således formuleret som enten »faktiske benyttelse *eller* udnyttelse« eller »faktiske benyttelse *og* udnyttelse«.

61. Udtrykket indgik oprindeligt i den tidligere artikel 9, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EØF (12). Allerede på det tidspunkt var der i denne bestemmelse en uoverensstemmelse mellem de sprogversioner, der anvendte konjunktionen »eller«, og dem, der anvendte konjunktionen »og« (13). Jeg gør opmærksom på, at den nævnte bestemmelse er blevet fortolket af Domstolen i Athesia Druck-dommen, der drejede sig om reklameydelser, uden at problematikken vedrørende denne uoverensstemmelse mellem sprogversionerne dog er blevet løst (14).

62. I sit forslag til omarbejdning af sjette direktiv 77/388, som mandede ud i vedtagelsen af direktiv 2006/112, havde Kommissionen tilsyneladende foreslået en harmonisering af alle sprogversionerne ved at anbefale anvendelsen af konjunktionen »eller« (15).

63. Besynderligt nok vandt »eller«-lejren ganske vist flere tilhængere, i overensstemmelse med nævnte forslag, ved vedtagelsen af direktiv 2006/112, men uden at løbe helt af med sejren. Således forblev den engelske, den nederlandske og den svenske sprogversion af dette direktivs artikel 58 (den senere artikel 59a), i den oprindelige affattelse, tro mod »og«-lejren (16).

64. For at gøre det endnu mere kompliceret vendte adskillige sprogversioner – bl.a. den italienske og den portugisiske – med vedtagelsen af direktiv 2008/8 tilbage til »og«-lejren. Således er sprogversionerne af artikel 59a i direktiv 2006/112, dette direktivs tidligere artikel 58, nu delt mellem »eller«-lejren og »og«-lejren (17).

65. Jeg gør opmærksom på, at denne uoverensstemmelse stadig findes i den affattelse af direktivet, som fulgte af de ændringer, der blev indført ved direktiv 2020/285 (18).

66. Efter min opfattelse kræver retssikkerhedsprincippet, at denne uoverensstemmelse mellem sprogversionerne af artikel 59a i direktiv 2006/112 løses.

67. I henhold til Domstolens faste praksis, bl.a. med hensyn til momslovgivning, skal EU-retlige bestemmelser fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle EU-sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner af en EU-retlig tekst skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (19).

68. I henhold til denne retspraksis er der efter min opfattelse fire forhold, der begrundes, at artikel 59a i direktiv 2006/112 fortolkes således, at den kræver en faktisk benyttelse *eller* udnyttelse af de pågældende ydelser på medlemsstatens område.

69. For det første er denne fortolkning i overensstemmelse med Kommissionens udtrykkelige ønske, i forbindelse med dens forslag til en omarbejdning af sjette direktiv 77/388, om en harmonisering af alle sprogversionerne til fordel for udtrykket »den faktiske benyttelse *eller* udnyttelse«, jf. punkt 62 i dette forslag til afgørelse. Tilsyneladende blev dette ønske ikke modsagt af EU-lovgiver, dvs. Rådet for Den Europæiske Union og Europa-Parlamentet hvad angår dette direktiv, og opretholdelsen af uoverensstemmelsen mellem sprogversionerne kunne således være resultatet af nogle mindre heldige oversættelser af dette udtryk.

70. For det andet er denne fortolkning i overensstemmelse med EU-lovgivers ønske om, at leveringsstedet for tjenesteydelser som hovedregel defineres som det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted (20). Ydermere er dette ønske – som den østrigske regering med rette har anført – i overensstemmelse med Momsudvalgets udtalelse om dette spørgsmål (21): »Der er næsten enstemmig tilslutning i Momsudvalget til det synspunkt, at den faktiske benyttelse eller udnyttelse af teleydelser, radio- og [TV]-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser anses for at finde sted dér, hvor kunden er *faktisk i stand til at benytte* den leverede ydelse. Under normale omstændigheder er der tale om det fysiske sted, hvor ydelsen leveres.«

71. For det tredje er denne fortolkning en nødvendig følge ud fra et semantisk synspunkt på grund af forholdet mellem termene »benyttelse« og »udnyttelse«. I Det Franske Akademis ordbog defineres det franske ord for udnyttelse, »exploitation«, som »en handling, der består i at udnytte et gode, drive det med udbytte, forvalte det med henblik på at drage fordel heraf«. Ifølge denne gængse definition anser jeg det ikke for muligt at udnytte et gode *uden at benytte det*. Med andre ord forudsætter en udnyttelse altid en benyttelse, som har en mere generel betydning.

72. Ordet »benyttelse« er derfor uden effektiv virkning i udtrykket »faktiske benyttelse *og* udnyttelse« (som altid kræver, at der finder en udnyttelse sted), men ikke i udtrykket »faktiske benyttelse *eller* udnyttelse« (som vedrører enten blot benyttelse eller udnyttelse).

73. For det fjerde og sidste følger en fortolkning til fordel for udtrykket »benyttelse *eller* udnyttelse« af den kontekst, som artikel 59a i direktiv 2006/112 indgår i. Termen »udnyttelse« har en økonomisk konnotation, hvilket også fremgår af definitionen i Det Franske Akademis ordbog, citeret ovenfor. I henhold til dette direktivs artikel 9, stk. 1, er enhver økonomisk virksomhed uden undtagelse momspligtig. Følgelig synes udtrykket »faktiske benyttelse *og* udnyttelse« at udelukke tjenesteydelser, der leveres til personer, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for nævnte direktivs artikel 59a, eftersom de ikke »udnytter« de pågældende ydelser.

74. En sådan fortolkning ville ikke være i overensstemmelse med den retlige kontekst, hvori denne bestemmelse indgår, hvilket der er mindst to grunde til. For det første udelukker artikel 59a, stk. 2, i direktiv 2006/112 specifikt visse ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, fra sit anvendelsesområde, hvilket logisk set indebærer, at disse ydelser principielt er omfattet af denne bestemmelse. For det andet giver nævnte artikel 59a medlemsstaterne mulighed for at fravige dette direktivs artikel 59, som udelukkende omhandler ydelser leveret til ikke-afgiftspligtige

personer.

75. Det kan således kort sagt ikke bestrides, at artikel 59a, stk. 1, i direktiv 2006/112 vedrører ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer. Ikke-afgiftspligtige personer »udnytter« imidlertid ikke de ydelser, som leveres til dem, hvilket ville indebære en økonomisk virksomhed – de »benytter« dem blot. Følgelig skal denne bestemmelse nødvendigvis fortolkes således, at den kræver en »faktisk benyttelse *eller* udnyttelse« af ydelserne på den pågældende medlemsstats område.

76. Jeg må heraf udlede, at artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den kræver en faktisk benyttelse *eller* udnyttelse af ydelserne på den pågældende medlemsstats område.

77. Efter min opfattelse kan der næppe være tvivl om, at roamingydelser som de i hovedsagen omhandlede rent faktisk er genstand for en faktisk *benyttelse* på den pågældende medlemsstats område.

78. Jeg gør opmærksom på, at disse roamingydelser udelukkende vedrører det forhold, at personer, der midlertidigt opholder sig i den pågældende medlemsstat, i hovedsagen Republikken Østrig, benytter et mobiltelefonnet i denne medlemsstat, og ikke den del af teleydelser, der omfatter benyttelsen af et mobiltelefonnet i oprindelseslandet, et tredjeland, i hovedsagen Sydkorea (22).

79. Efter min opfattelse er der tre tungtvejende forhold, som taler for, at der finder en faktisk benyttelse af roamingydelser sted i den pågældende medlemsstat.

80. For det første befinder det benyttede mobiltelefonnet sig i denne medlemsstat. For det andet opholder de personer, der har fået adgang til dette net, sig midlertidigt i denne medlemsstat. For det tredje – som den spanske regering har fremhævet – kan disse roamingydelser kun forbruges på den pågældende medlemsstats område. Under de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen udgør deres tilstedeværelse på østrigsk område således den eneste grund til, at brugere, der har bopæl i Sydkorea, anmoder om adgang til et østrigsk mobiltelefonnet.

81. I øvrigt – som Kommissionen med rette har anført – finder de koreanske kunders adgang til det østrigske mobiltelefonnet sted på samme måde som den adgang, en østrigsk kunde har til det samme net, hvilket er et klart indicium for en faktisk benyttelse i Østrig.

82. Det er følgelig min overbevisning, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser faktisk benyttes på østrigsk område.

83. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare det første spørgsmål som følger. Artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at roamingydelser, der giver mulighed for at benytte et mobiltelefonnet i en medlemsstat, og som leveres af en mobiltelefonoperatør, der er etableret i et tredjeland, til brugere, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i dette tredjeland, men som midlertidigt opholder sig på den pågældende medlemsstats område, skal anses for at være genstand for en »faktisk benyttelse« på denne medlemsstats område.

D. Kravet om at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning (det andet spørgsmål)

84. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at kravet om at undgå »dobbelt

påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning« er opfyldt, når roamingydelser som beskrevet i det første spørgsmål ikke er underlagt en afgift i tredjelandet, der kan sammenlignes med moms.

85. I overensstemmelse med de argumenter, som er fremført af den forelæggende ret selv samt af den spanske regering og Kommissionen, anser jeg en eventuel afgiftspåligning i det pågældende tredjeland, i hovedsagen Sydkorea, for at være irrelevant med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse.

86. Enhver anden fortolkning ville således medføre, at anvendelsen af skatteregler, der er harmoniserede på EU-niveau, ville være underlagt den afgiftsmæssige behandling i et tredjeland. Selv om et sådant underordningsforhold ikke i sig selv er utænkeligt, bør det efter min opfattelse være resultat af EU-lovgivers udtrykkelige og utvetydige valg. Dette er imidlertid ikke tilfældet hvad angår artikel 59a i direktiv 2006/112, som ikke nævner tredjelande.

87. Denne fortolkning understøttes af Momsudvalgets udtalelse (23) om dette spørgsmål: »Der er enstemmig tilslutning i Momsudvalget til det synspunkt, at medlemsstaternes anvendelse af denne mulighed for at pålægge ydelser, som faktisk benyttes eller udnyttes på deres område, afgift, ikke afhænger af den afgiftsmæssige behandling af ydelserne uden for Fællesskabet. Nærmere bestemt er den omstændighed, at en ydelse i et tredjeland kan pålægges afgift efter landets nationale regler, ikke til hinder for, at en medlemsstat kan pålægge denne ydelse afgift, hvis den faktisk benyttes eller udnyttes på dens område.«

88. Udtrykket »dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning« vedrører i realiteten den afgiftsmæssige behandling *på EU-niveau*. Med andre ord er en medlemsstats anvendelse af de muligheder, der gives i artikel 59a i direktiv 2006/112, betinget af, at der er tale om dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning *på EU-niveau*.

89. Hvad nærmere bestemt angår artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 er det åbenbart, at anvendelsen af denne bestemmelse ikke kan begrundes i ønsket om at undgå dobbelt påligning, eftersom den i praksis medfører, at den omhandlede tjenesteydelse pålægges afgift i den pågældende medlemsstat.

90. Anvendelsen af denne mulighed vil derimod kunne begrundes i ønsket om at undgå ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning i Unionen.

91. Det er ubestridt i tvisten i hovedsagen, at de omhandlede roamingydelser ikke pålægges moms i en anden medlemsstat. Republikken Østrigs anvendelse af artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 med henblik på at flytte leveringsstedet for disse ydelser til østrigsk område med den konsekvens, at de underlægges østrigsk moms, kan følgelig begrundes i ønsket om at undgå ikke-påligning af afgifter i Unionen.

92. Jeg foreslår følgelig Domstolen at besvare det andet spørgsmål som følger. Artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at kravet om at undgå »dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning« er opfyldt, når roamingydelser som beskrevet i det første spørgsmål ikke underlægges moms i Unionen, hvilket udgør et tilfælde af ikke-påligning af afgifter i denne bestemmelses forstand. Den afgiftsmæssige behandling i et tredjeland er derimod irrelevant med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse.

V. Forslag til afgørelse

93. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle

spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), således:

»1) Artikel 59a, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010, skal fortolkes således, at roamingydelser, der giver mulighed for at benytte et mobiltelefonnet i en medlemsstat, og som leveres af en mobiltelefonoperatør, der er etableret i et tredjeland, til brugere, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i dette tredjeland, men som midlertidigt opholder sig på den pågældende medlemsstats område, skal anses for at være genstand for en »faktisk benyttelse« på denne medlemsstats område.

2) Artikel 59a, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/88, skal endvidere fortolkes således, at kravet om at undgå »dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning« er opfyldt, når roamingydelser som beskrevet i det første spørgsmål ikke underlægges moms i Unionen, hvilket udgør et tilfælde af ikke-påligning af afgifter i den nævnte bestemmelses forstand. Den afgiftsmæssige behandling i et tredjeland er derimod irrelevant med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7.12.2010 (EUT 2010, L 326, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«).

3 – Rådets direktiv 2010/88/EU af 7.12.2010 om ændring af direktiv 2006/112 (EUT 2010, L 326, s. 1). Det skal desuden præciseres, at de bestemmelser, som skal fortolkes med henblik på besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål, nærmere bestemt artikel 59a i direktiv 2006/112, senest var blevet ændret ved artikel 2 i Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112 (EUT 2008, L 44, s. 11).

4 – Jeg skal præcisere, at disse bestemmelser undergik betydelige ændringer fra den 1.1.2015 i medfør af artikel 5 i direktiv 2008/8, som bl.a. indebar ophævelsen af artikel 59, stk. 1, litra i), artikel 59a, stk. 2, og artikel 59b i direktiv 2006/112.

5 – Såfremt der – som Kommissionen har anført – *ved en fejl* er opkrævet østrigsk moms af denne første levering af ydelser, er det åbenbart, at SK Telecom har ret til tilbagebetaling af denne uretmæssigt opkrævede afgift. Det skal præciseres, at dette er en anden situation end den momstilbagebetalingsprocedure, som er omtalt i punkt 38 i dette forslag til afgørelse, idet den sidstnævnte procedure vedrører retmæssigt opkrævet moms, som SK Telecom imidlertid kan ansøge om at få tilbagebetalt, hvis selskabet ikke har foretaget afgiftspligtige transaktioner i Østrig.

6 – Jf. bl.a. dom af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 26-32), af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 13-28), og af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 19-26).

7 – Jf. bl.a. dom af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Jf. bl.a. dom af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Ifølge fast retspraksis indeholder artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112 en generel regel for fastlæggelsen af ydelsernes fiskale tilknytningssted, mens dette direktivs artikel 46-59a fastsætter

en række særlige tilknytningsmomenter. Momsdirektivets artikel 44 og 45 kan ikke tillægges større vægt end direktivets artikel 46-59a. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 46-59a i direktiv 2006/112. Det er kun, hvis dette ikke er tilfældet, at nævnte situation er omfattet af artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112 (jf. bl.a. dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 18, af 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 20 og 21, og af 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Datacentertjenesteydelse), C-215/19, EU:C:2020:518, præmis 51 og 54).

10 – I henhold til denne bestemmelse forstås ved teleydelser »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«.

11 – Jf. punkt 12 i dette forslag til afgørelse.

12 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

13 – Følgende sprogversioner anvendte konjunktionen »og«: Jf. bl.a. den franske sprogversion (l'utilisation et l'exploitation effectives), den engelske (effective use and enjoyment), den italienske (l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego), den spanske (la utilización y la explotación efectivas), den nederlandske (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie), den portugisiske (a utilização e a exploração efectivas) og den svenske (den egentliga användningen och utnyttjandet). Følgende sprogversioner anvendte konjunktionen »eller«: jf. bl.a. den tyske sprogversion (tatsächliche Nutzung oder Auswertung) og den danske (faktiske benyttelse eller udnyttelse).

14 – Dom af 19.2.2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, præmis 28-33).

15 – Kommissionens forslag til Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning), KOM(2004) 246 final., 15.4.2004, artikel 58. Jf. bl.a. den engelske sprogversion (effective use or enjoyment), den tyske (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), den danske (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franske (l'utilisation ou l'exploitation effectives), den italienske (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), den spanske (la utilización o la explotación efectivas), den nederlandske (het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie), den portugisiske (a utilização ou a exploração efectivas) og den svenske (den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet).

16 – Sprogversioner, der anvender konjunktionen »og«: Jf. bl.a. den engelske sprogversion (effective use and enjoyment), den nederlandske (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie) og den svenske (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet). Sprogversioner, der anvender konjunktionen »eller«: Jf. bl.a. den tyske sprogversion (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), den danske (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franske (l'utilisation ou l'exploitation effectives), den italienske (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), den spanske (la utilización o la explotación efectivas) og den portugisiske (a utilização ou a exploração efectivas).

17 – Sprogversioner, der anvender konjunktionen »og«: Jf. bl.a. den engelske sprogversion (effective use and enjoyment), den italienske (l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione), den nederlandske (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie), den portugisiske (a utilização e a exploração efectivas) og den svenske (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet).

Sprogversioner, der anvender konjunktionen »eller«: Jf. bl.a. den tyske sprogversion (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), den danske (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franske (l'utilisation ou l'exploitation effectives) og den spanske (la utilización o la explotación efectivas).

18 – Rådets direktiv af 18.2.2020 om ændring af direktiv 2006/112 (EUT 2020, L 62, s. 13). Dette direktiv finder anvendelse fra den 1.1.2025; jf. artikel 3, stk. 1.

19 – Jf. bl.a. dom af 26.9.2013, Kommissionen mod Finland (C-309/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:610, præmis 49), og af 12.10.2017, Lombard Ingotlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 21).

20 – Jf. i denne henseende tredje betragtning til direktiv 2008/8: »Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. [...]« Jf. desuden dom af 13.3.2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 29). For fuldstændighedens skyld gør jeg desuden opmærksom på, at direktiv 2008/8 udgjorde en gennemgribende ændring af ordningen efter Rådets direktiv 1999/59/EF af 17.6.1999 om ændring af sjette direktiv 77/388 (EFT 1999, L 162, s. 63). SK Telecoms argumenter vedrørende betragtningerne til direktiv 1999/59 er følgelig irrelevante i den foreliggende sag.

21 – VAT Committee, Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee, 89. møde den 30.9.2009, Document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645 (tilgængelig på adressen https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

22 – Jf. punkt 35 i dette forslag til afgørelse.

23 – VAT Committee, Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee, 89. møde den 30.9.2009, Document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645 (tilgængelig på adressen https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).