

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

föredraget den 22 oktober 2020(1)

Mål C-593/19

SK Telecom Co. Ltd

mot

Finanzamt Graz-Stadt

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Förhindrande av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning – Artikel 59a – Telekommunikationssektorn – Mobiltelefoni – Roamingtjänster – Tredjelandssmedborgare som tillfälligt vistas i en medlemsstat – Plats för tillhandahållande – Möjlighet att förlägga den platsen till den berörda medlemsstats territorium – Krav på faktisk användning eller faktiskt utnyttjande inom medlemsstatens territorium – Dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen – Skattebehandlingen i tredjeland saknar betydelse”

I. Inledning

1. Genom beslut av den 29 juli 2019, som inkom till domstolen den 5 augusti 2019, begärde Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112.(2)
2. Begäran har framställts i ett mål mellan SK Telecom Co. Ltd, ett bolag med säte i Sydkorea, och Finanzamt Graz-Stadt (skattemyndigheten i Graz, Österrike) (nedan kallad Finanzamt) angående den skattemässiga behandlingen av roamingtjänster som detta bolag tillhandahåller användare som är bosatta i Sydkorea men som tillfälligt vistas i Österrike och som består i att ge dem tillträde till ett mobiltelefoninät i denna medlemsstat.
3. De ställda frågorna syftar i huvudsak till att få klarhet i huruvida den ovannämnda bestämmelsen ger Republiken Österrike rätt att förlägga platsen för tillhandahållandet av sådana roamingtjänster till dess territorium, med följden att de är mervärdesskattepliktiga i Österrike.
4. I det följande kommer jag att föreslå att domstolen besvarar dessa frågor jakande.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Eftersom de tjänster som är aktuella i det nationella målet tillhandahölls under år 2011, är den version av direktiv 2006/112 som är tillämplig i det nationella målet den som följer av de ändringar som gjorts till och med direktiv 2010/88, vars tidsfrist för införlivande enligt artikel 2 i direktivet löpte ut den 1 januari 2011.(3)

6. Direktiv 2006/112 innehåller en avdelning V med rubriken "Platsen för beskattningsbara transaktioner". Kapitel 3 i avdelning V avser "Platsen för tillhandahållande av tjänster". Kapitel 3 innehåller ett avsnitt 3 som avser "Särskilda bestämmelser". Artiklarna 59, 59a och 59b i direktiv 2006/112 omfattas av detta avsnitt 3.(4)

7. I artikel 59 i direktivet, som ingår i ett underavsnitt 9 med rubriken "Tjänster till icke beskattningsbara personer utanför [unionen]", föreskrivs 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.

..."

8. Artiklarna 59a och 59b i direktiv 2006/112 återfinns i underavsnitt 10, med rubriken "Förhindrande av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning".

9. I artikel 59a i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"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.

Denna bestämmelse ska dock inte gälla tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg om dessa tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer som inte är etablerade inom [unionen]."

10. I artikel 59b i samma direktiv föreskrivs 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].”

B. Österrikisk rätt

11. I 3a § i 1994 års Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (BGBl. 663/1994) (nedan kallad UStG 1994), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. I 34/2010), föreskrivs följande:

” ...

13) Platsen för andra tillhandahållanden i den mening som avses i punkt 14 ska anses vara belägen på följande plats:

a) om köparen inte är en näringsidkare i den mening som avses i punkt 5 led 3 och inte är bosatt, har sitt säte eller stadigvarande vistas inom [unionens] territorium, ska platsen för andra tillhandahållanden anses vara belägen där köparen har sin bostad, säte eller stadigvarande vistas på tredjelandets territorium.

...

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 (förbundsfinansminister) genom förordning föreskriva att platsen för andra tillhandahållanden för vilka platsen för tillhandahållandet ska fastställas i enlighet med punkterna 6, 7, 12 eller 13 a ska anses vara belägen där dessa andra tjänster 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 tjänster i den mening som avses i punkt 14 led 14 när köparen inte är en näringsidkare i den mening som avses i punkt 5 led 3 och inte är bosatt, har sitt säte eller stadigvarande vistas inom [unionen].”

12. I förbundsfinansministerns förordning om förläggande av platsen för andra tillhandahållanden som avser telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar (BGBl. II 383/2003), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. II 221/2009) föreskrivs följande:

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

1 § När platsen för tillhandahållande av tjänster som avses i 3a § punkt 14 leden 12 och 13 UStG 1994, BGBl. 663, i dess lydelse enligt förbundslagen BGBl. I 52/2009 är belägen utanför [unionens] territorium med stöd av 3a § UStG 1994, tillhandahålls tjänsten inom det nationella

territoriet när den 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.”

III. Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

13. SK Telecom är en mobiltelefonoperatör som är etablerad i Sydkorea.

14. År 2011 tillhandahöll SK Telecom mobiltelefonitjänster till vissa av sina kunder, som likaså var etablerade i Sydkorea, men som tillfälligt vistades i Österrike.

15. För att göra det möjligt för dessa personer att använda sina mobiltelefoner när de vistades i Österrike ställde en österrikisk nätoperatör sitt nät till SK Telecoms förfogande, för vilket nätoperatören tog ut användningsavgifter plus österrikisk mervärdesskatt (20 procent).

16. För användningen av det österrikiska nätet tog SK Telecom i sin tur ut roamingavgifter av sina kunder.

17. SK Telecom ansökte därefter om återbetalning av den mervärdesskatt som bolagets österrikiska nätoperatör hade fakturerat.

18. Finanzamt nekade återbetalning. Beslutet motiverades med att de roamingavgifter som SK Telecom debiterat sina kunder var mervärdesskattepliktiga i Österrike i enlighet med den österrikiska förordningen om förläggande av platsen för tillhandahållande av tjänster, eftersom dessa telekommunikationstjänster inte var föremål för en skatt i Sydkorea som var jämförbar med österrikisk mervärdesskatt. Eftersom SK Telecom hade genomfört beskattningsbara transaktioner i Österrike hade bolaget inte någon rätt till återbetalning av mervärdesskatt inom ramen för ett förenklat återbetalningsförfarande.

19. SK Telecom begärde omprövning av detta beslut vid Finanzamt. Finanzamt ändrade inte sitt beslut. Bolaget överklagade därefter till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike).

20. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål, biföll SK Telecoms överklagande. Den hänskjutande domstolen har preciserat att den inte grundade sitt beslut på en eventuell jämförbar beskattning i tredjeland, utan på att den österrikiska förordningen om förläggande av platsen för tillhandahållande av tjänster, enligt vilken platsen för SK Telecoms tillhandahållande av roamingtjänster är belägen på österrikiskt territorium, är oförenlig med unionsrätten.

21. Enligt den hänskjutande domstolen följer det av artiklarna 59a och 59b i direktiv 2006/112 att en medlemsstat endast får förlägga platsen för tillhandahållande av tjänster till sitt territorium för telekommunikationstjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade inom unionen.

22. Denna tolkning innebär i praktiken att de tjänster som tillhandahålls av SK Telecom, vilka består i att göra det möjligt för dess kunder som är etablerade i Sydkorea att använda sitt mobiltelefonabonnemang i Österrike genom att använda det österrikiska mobiltelefoninätet, inte utgör en beskattningsbar transaktion i Österrike. SK Telecom har följaktligen rätt att inom ramen för det förenklade återbetalningsförfarandet erhålla återbetalning av den österrikiska mervärdesskatt som betalats till den österrikiska nätoperatören.
23. Finanzamt överklagade domen till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) som upphävde Bundesfinanzgerichts (Federala skattedomstolen) avgörande genom dom av den 13 september 2018.
24. Enligt Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) föreskrivs i artikel 59b i direktiv 2006/112 en *skyldighet* att förlägga platsen för tillhandahållande av tjänster när ett företag som är etablerat i ett tredjeland tillhandahåller telekommunikationstjänster till icke beskattningsbara personer som är etablerade i en medlemsstat, medan det i artikel 59a i direktivet föreskrivs en *möjlighet* att förlägga platsen för tillhandahållande av tjänster i de fall som inte avses i artikel 59b i nämnda direktiv.
25. Enligt Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) har den österrikiska lagstiftaren, i motsats till den ståndpunkt som Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) gett uttryck för, lagenligt använt sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 59a i direktiv 2006/112 genom att anta den österrikiska förordningen om förläggande av platsen för tillhandahållande av tjänster.
26. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) som har att pröva ett mål som återförvisats av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) hyser fortfarande tvivel om huruvida detta nationella system är förenligt med artikel 59a i direktiv 2006/112.
27. Mot denna bakgrund har Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- "1) Ska artikel 59a [första stycket] b i direktiv [2006/112] ... tolkas så att användning av roaming i en medlemsstat, i form av tillgång till det inhemska trådlösa mobilkommunikationsnätet 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 betraktas vara 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 direktiv [2006/112] ... tolkas så att platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster som avses i fråga 1, som enligt artikel 59 i direktiv [2006/112] ... är belägen utanför unionen, kan betraktas som 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 tredjeland som är jämförbar med unionsrättslig mervärdesskatt?"
28. Begäran om förhandsavgörande registrerades vid domstolens kansli den 5 augusti 2019.
29. SK Telecom, den österrikiska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

IV. Bedömning

30. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat får förlägga platsen för roamingtjänster som möjliggör användning av ett mobiltelefoninät som är beläget i den medlemsstaten till dess eget territorium, då dessa tjänster tillhandahålls av en mobiltelefonoperatör som är etablerad i ett tredjeland till användare som är bosatta eller stadigvarande vistas i det tredjelandet, men som tillfälligt vistas inom den nämnda medlemsstatens territorium.

31. Efter att ha redogjort för de praktiska frågeställningarna i förevarande mål och sambandet mellan artiklarna 59, 59a och 59b i direktiv 2006/112, kommer jag att redogöra för skälen till att jag anser att den hänskjutande domstolens frågor ska besvaras jakande.

A. De praktiska frågeställningarna i förevarande mål

32. Innan jag påbörjar prövningen av dessa två frågor vill jag undanröja alla tvivel som kan kvarstå vad gäller de praktiska frågeställningarna i förevarande mål.

33. En roamingtjänst för mobiltelefoni, såsom den som är aktuell i det nationella målet, innefattar två tillhandahållanden av tjänster i mervärdesskattehänseende.

34. Det första tillhandahållandet av tjänster avser endast telekommunikationsföretag, men inte telefonanvändare (förhållandet "Business-to-Business" eller "B2B"). En nätoperatör som bedriver verksamhet i roaminglandet (Österrike) öppnar mot betalning av en avgift sitt nät för en mobiltelefonoperatör som är etablerad i ursprungslandet (SK Telecom, som är etablerat i Korea).

35. Genom det andra tillhandahållandet av tjänster sammanförs mobiltelefonoperatören i ursprungslandet (SK Telecom) med de telefonanvändare som har tecknat deras tjänster (förhållandet "Business-to-Consumer" eller "B2C"). Denna operatör hyr på sätt och vis "i andra hand" ut det tillträde till nätet som denne tidigare erhållit inom ramen för det första tillhandahållandet av tjänster till användare som befinner sig i roaminglandet (Österrike).

36. Även om de frågor som ställts till domstolen endast avser *detta andra* tillhandahållande av tjänster (mellan SK Telecom och dess abonnenter), och närmare bestämt platsen för tillhandahållandet, uppkom dessa frågor i samband med en ansökan om återbetalning från SK Telecom i samband med det *första* tillhandahållandet (mellan SK Telecom och den österrikiska nätoperatören).

37. Den österrikiska nätverksoperatören tillämpade nämligen österrikisk mervärdesskatt vid det första tillhandahållandet av tjänster. SK Telecom begärde återbetalning av den österrikiska mervärdesskatten. Finanzamt avslog ansökan om återbetalning med motiveringen att även det andra tillhandahållandet av tjänster var beskattningsbart i Österrike.

38. Beroende på de svar som domstolen kommer att ge på de ställda frågorna finns det två lösningar i målet vid den nationella domstolen, såsom kommissionen har påpekat:

– Antingen är platsen för det andra tillhandahållandet av tjänster belägen i Österrike, och i så fall är SK Telecom skyldigt att betala österrikisk mervärdesskatt på de belopp som fakturerats bolagets abonnenter, samtidigt som bolaget har rätt att dra av den ingående österrikiska mervärdesskatt som erlagts på det första tillhandahållandet.

– Eller så är platsen för det andra tillhandahållandet av tjänster belägen i Sydkorea, och i ett

sådant fall ska österrikisk mervärdesskatt inte betalas för detta tillhandahållande och SK Telecom har rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt som erlagts för det första tillhandahållandet.

39. Kommissionen har uttryckt vissa reservationer mot att det första tillhandahållandet av tjänster omfattas av österrikisk mervärdesskatt. Kommissionen har preciserat att platsen för tillhandahållande av tjänster mellan beskattningsbara personer (förhållandet "B2B") enligt huvudregeln i artikel 44 i direktiv 2006/112 är den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, det vill säga Sydkorea när det gäller SK Telecom.(5)

40. Jag anser inte att det är lämpligt att domstolen prövar denna fråga, dels eftersom domstolen inte har tillfrågats om det första tillhandahållandet av tjänster, dels eftersom begäran om förhandsavgörande inte innehåller någon förklaring i detta avseende.

41. Under alla omständigheter påverkar denna osäkerhet beträffande beskattningen av det första tillhandahållandet av tjänster i Österrike inte relevansen av de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen, eftersom frågan huruvida det andra tillhandahållandet av tjänster ska vara mervärdesskattepliktigt i Österrike beror på EU-domstolens svar på dessa frågor.

42. Slutligen har SK Telecom hävdats att det skulle vara "konstlat", i den mening som avses i domstolens rättspraxis,(6) att dela upp de olika kommunikationer som härrör från ett och samma SIM-kort. De roamingtjänster som är aktuella i det nationella målet utgör således en del av ett enda tillhandahållande av mobiltelefonitjänster som tillhandahålls användarna, vilket är beläget i Sydkorea och därmed inte omfattas av mervärdesskatt i unionen.

43. Det argumentet finner jag inte övertygande. Det ska erinras om att varje tillhandahållande med avseende på mervärdesskatt i regel ska anses som fristående och självständigt.(7) Det är således endast när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt som de med avseende på mervärdesskatt ska anses vara ett enda tillhandahållande.(8)

44. Sådana roamingtjänster som de som är aktuella i det nationella målet, vilka består i att ge tillträde till ett mobiltelefoninät i ett annat land än ursprungslandet, kan objektivt skiljas från de mobiltelefonitjänster som tillhandahålls i ursprungslandet.

45. Såsom den spanska regeringen har påpekat är det i de fakturor som ställs till användarna i praktiken vanligtvis möjligt att identifiera roamingtjänsterna som tjänster som är skilda från tillträdet till det lokala nätet. I dessa fakturor anges bland annat antalet inkommande och utgående samtal samt de data som tack vare roamingtjänster förbrukas i värdstatens nät. Även om kunden måste ha ett avtal med operatören i sitt ursprungsland för att få tillgång till detta, utgör roamingtjänsterna således en annan tjänst och är inte underordnad den tjänst som operatören tillhandahåller sina kunder för att få tillträde till det lokala nätet.

B. Sambandet mellan artiklarna 59, 59a och 59b i direktiv 2006/112

46. I artiklarna 59, 59a och 59b i direktiv 2006/112 fastställs särskilda anknytningskriterier för platsen för tillhandahållande av vissa tjänster.(9)

47. Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen gjorde en riktig bedömning när den utgick från att de roamingtjänster som är i fråga i det nationella målet utgör telekommunikationstjänster i den mening som avses i artikel 24.2 i direktiv 2006/112.(10) Ingen av de parter som har inkommit med yttranden till domstolen har bestritt detta antagande.

48. I avsaknad av undantag i nationell rätt med stöd av artikel 59a i direktiv 2006/112, följer det av artikel 59 i) i direktivet att platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster till en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför unionen ska vara den plats där denna person är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, det vill säga *utanför unionen*.

49. Enklare uttryckt föreskrivs i denna bestämmelse att telekommunikationstjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är bosatta eller stadigvarande vistas utanför unionen *inte omfattas av mervärdesskatt*.

50. Artikel 59a i direktiv 2006/112 möjliggör emellertid för medlemsstaterna att under vissa förutsättningar avvika från denna princip genom att förlägga platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster till deras territorium.

51. Det framgår av begäran om förhandsavgörande, liksom av den österrikiska regeringens och kommissionens yttrande, att Republiken Österrike utnyttjade denna möjlighet när den antog förbundsfinansministerns förordning om förläggande av platsen för andra tillhandahållanden som avser telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet.(11)

52. Enligt artikel 59b i direktiv 2006/112 är det *obligatoriskt* att förlägga platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster när dessa tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är bosatta eller stadigvarande vistas *inom unionen*. Det sistnämnda villkoret är inte uppfyllt när det gäller de tjänster som är aktuella i det nationella målet, eftersom de tillhandahålls personer som visserligen är icke beskattningsbara personer, men som är bosatta eller stadigvarande vistas *utanför unionen*, nämligen i Sydkorea. Denna bestämmelse är således inte relevant för att besvara de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen, såsom den spanska regeringen och kommissionen har påpekat.

53. Det ska dessutom preciseras att tillämpningsområdet för den *möjlighet som ges* i artikel 59a i direktiv 2006/112 är större än tillämpningsområdet för den *skyldighet som föreskrivs* i artikel 59b i direktivet, såsom kommissionen har påpekat. Med andra ord, och såsom framgår av ordalydelsen i dessa båda bestämmelser, är den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 59a i direktivet inte begränsad till de fall som avses i artikel 59b i samma direktiv.

54. Efter detta klarläggande är det för att besvara den hänskjutande domstolens frågor nödvändigt att pröva de villkor som uppställs för att en medlemsstat ska kunna utnyttja den möjlighet som ges i artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 att förlägga platsen för tillhandahållande av vissa tjänster, bland annat telekommunikationstjänster, till sitt territorium.

55. I detta avseende kan två villkor urskiljas.

56. För det första ska den "faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet" av tjänster äga rum inom den berörda medlemsstatens territorium. Detta villkor är föremål för den hänskjutande domstolens första fråga.

57. För det andra får medlemsstaterna använda denna möjlighet "[f]ör att undvika

dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen". Detta villkor är föremål för den andra frågan.

C. Kravet på faktisk användning och faktiskt utnyttjande av tjänsterna inom den berörda medlemsstatens territorium (första frågan)

58. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att roamingtjänster som möjliggör användning av ett mobiltelefoninät som är beläget i en medlemsstat, vilka tillhandahålls av en mobiltelefonoperatör som är etablerad i ett tredjeland till användare som är bosatta eller stadigvarande vistas i detta tredjeland, men som tillfälligt vistas i nämnda medlemsstat, ska anses vara föremål för en "faktisk användning och faktiskt utnyttjande" inom den nämnda medlemsstatens territorium.

59. Den österrikiska och den spanska regeringen samt kommissionen har föreslagit att denna fråga ska besvaras jakande, i motsats till SK Telecom.

60. Innan jag besvarar denna fråga måste jag sorgset understryka förekomsten av något överraskande inkonsekvenser, som också framhållits av SK Telecom, mellan språkversionerna av uttrycket "den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet" i artikel 59a första stycket i direktiv 2006/112. Enligt de språkversioner som granskats tar sig detta uttryck formen av "faktisk användning eller faktiskt utnyttjande" eller "faktisk användning och faktiskt utnyttjande".

61. Detta uttryck har sitt ursprung i den tidigare artikel 9.3 i sjätte direktivet 77/388/EEG.(12) Det fanns emellertid redan vad gäller denna bestämmelse en bristande överensstämmelse mellan de språkversioner i vilka konjunktionen "eller" användes och de i vilka konjunktionen "och" användes.(13) Det bör noteras att nämnda bestämmelse har tolkats av domstolen i domen i målet Athesia Druck som avsåg reklamtjänster utan att emellertid frågan om denna bristande överensstämmelse mellan språkversionerna prövades.(14)

62. I sitt förslag till omarbetning av sjätte direktivet 77/388, vilket ledde till antagandet av direktiv 2006/112, förefaller kommissionen enligt min mening ha föreslagit en harmonisering av samtliga språkversioner genom att förespråka användningen av konjunktionen "eller".(15)

63. Vid antagandet av direktiv 2006/112 vann visserligen det läger som använde uttrycket "eller" flera anhängare i enlighet med nämnda förslag, men vann ingen total seger. Den engelska, den nederländska och den svenska versionen av artikel 58 (framtida artikel 59a) i direktivet, i dess ursprungliga lydelse, förblev nämligen lojala det läger som använde konjunktionen "och". (16)

64. Som om detta inte vore nog har antagandet av direktiv 2008/8 medfört att flera språkversioner – bland annat den italienska och den portugisiska versionen – har hamnat i det läger i vilket konjunktionen och används. De olika språkversionerna av artikel 59a i direktiv 2006/112, tidigare artikel 58 i detta direktiv, är således uppdelade mellan det läger där konjunktionen "eller" används och det läger där konjunktionen "och" används.(17)

65. Denna bristande överensstämmelse kvarstår fortfarande i den version av nämnda direktiv som följer av de ändringar som gjorts genom direktiv (EU) 2020/285.(18)

66. Enligt min mening är det med hänsyn till kraven på rättssäkerhet nödvändigt att lösa denna bristande överensstämmelse mellan de olika språkversionerna av artikel 59a i direktiv 2006/112.

67. Enligt domstolens fasta praxis ska unionsbestämmelserna, särskilt på området för mervärdesskattelagstiftningen, tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika

versionerna på Europeiska unionens samtliga språk. I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna ska bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår.(19)

68. Med tillämpning av denna rättspraxis finns det enligt min mening fyra skäl till att artikel 59a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den kräver att de berörda tjänsterna faktiskt används *eller* faktiskt utnyttjas inom medlemsstatens territorium.

69. För det första är denna tolkning förenlig med kommissionens uttryckliga vilja, vid tidpunkten för dess förslag till omarbetning av sjätte direktivet 77/388, att harmonisera samtliga språkversioner till förmån för uttrycket "faktisk användning *eller* faktiskt utnyttjande", såsom jag har angett i punkt 62 i detta förslag till avgörande. Denna vilja har enligt min mening inte bestritts av unionslagstiftaren, det vill säga Europeiska unionens råd och Europaparlamentet vad gäller detta direktiv, vilket innebär att bibehållandet av skillnaderna mellan de olika språkversionerna skulle kunna vara resultatet av något olyckliga översättningar av detta uttryck.

70. För det andra är denna tolkning förenlig med unionslagstiftarens vilja att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster som den plats där tjänsterna i allmänhet faktiskt förbrukas.(20) Denna vilja är dessutom förenlig med den uppfattning som mervärdesskattekommittén har uttryckt i detta avseende,(21) såsom den österrikiska regeringen har anfört: "Mervärdesskattekommittén har nästan enhälligt fastslagit att platsen för den faktiska användningen eller det faktiska utnyttjandet av telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt elektroniska tjänster, anses vara belägen där var köparen *faktisk kan använda* den tjänst som tillhandahållits honom eller henne. Under normala omständigheter rör det sig om den fysiska plats där tjänsten utförs."

71. För det tredje gör sig denna tolkning gällande ur semantisk synvinkel på grund av förhållandet mellan begreppen "användning" och "utnyttjande". Den franska akademien definierar begreppet utnyttjande som "en handling som består i att utnyttja en tillgång, göra gällande den, förvalta den, i syfte att dra fördel av den". Enligt den vanliga definitionen av begreppet är det enligt min mening inte möjligt att utnyttja en tillgång *utan att använda den*. Med andra ord förutsätter varje utnyttjande en användning, och det sistnämnda uttrycket har en mer allmän betydelse.

72. Följaktligen skulle ordet "användning" sakna ändamålsenlig verkan i uttrycket "faktisk användning *och* faktiskt utnyttjande" (vilket alltid kräver ett utnyttjande), men inte i uttrycket "faktisk användning *eller* faktiskt utnyttjande" (som avser antingen enbart användning eller utnyttjande).

73. Slutligen, och för det fjärde, följer tolkningen till förmån för uttrycket "användning *eller* utnyttjande" av det sammanhang i vilket artikel 59a i direktiv 2006/112 ingår. Begreppet utnyttjande har en ekonomisk konnotation, vilket framgår av den definition som fastställts av den ovannämnda franska akademien. Enligt artikel 9.1 i direktivet medför emellertid all ekonomisk verksamhet, om inte annat anges, mervärdesskatteplikt. Uttrycket "faktisk användning *och* faktiskt utnyttjande" förefaller således undanta tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer från tillämpningsområdet för artikel 59a i nämnda direktiv, eftersom dessa personer inte "utnyttjar" de aktuella tjänsterna.

74. En sådan tolkning skulle vara oförenlig med det normativa sammanhang i vilket bestämmelsen ingår, och detta av åtminstone två skäl. För det första utesluts enligt artikel 59a andra stycket i direktiv 2006/112 särskilt vissa tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer från direktivets tillämpningsområde, vilket av logiska skäl innebär att sådana tjänster i princip omfattas av denna bestämmelse. För det andra ger nämnda artikel 59a medlemsstaterna möjlighet att avvika från artikel 59 i direktivet, vilken uteslutande avser tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer.

75. Sammanfattningsvis kan det således inte bestridas att artikel 59a första stycket i direktiv 2006/112 avser tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer. Icke beskattningsbara personer "utnyttjar" emellertid inte de tjänster som tillhandahålls dem, vilket innebär en ekonomisk verksamhet, utan nöjer sig med att "använda" dem. Denna bestämmelse ska följaktligen med nödvändighet tolkas så, att den kräver "faktisk användning *eller* faktiskt utnyttjande" av tjänsterna inom den berörda medlemsstatens territorium.

76. Av det ovan anförda drar jag slutsatsen att artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den kräver ett faktiskt användande *eller* faktiskt utnyttjande av tjänster inom den berörda medlemsstatens territorium.

77. Enligt min mening råder det knappast något tvivel om att roamingtjänster, såsom de som är aktuella i det nationella målet, faktiskt *används* inom den berörda medlemsstaten.

78. Det ska erinras om att sådana roamingtjänster endast avser användandet av ett mobiltelefoninät som är beläget i den berörda medlemsstaten av användare som tillfälligt vistas i denna medlemsstat, det vill säga i Österrike i det nationella målet, och inte den del av telekommunikationstjänsterna som innebär användning av ett mobiltelefoninät i det tredjeland som är ursprungsland, det vill säga Sydkorea i det nationella målet.(22)

79. Enligt min mening finns det tre omständigheter som starkt talar för att roamingtjänster faktiskt används i den berörda medlemsstaten.

80. För det första finns det mobiltelefoninät som används i denna medlemsstat. För det andra vistas de användare som beviljas tillträde till detta nät tillfälligt i nämnda medlemsstat. För det tredje, och som den spanska regeringen har understrukit, kan sådana roamingtjänster endast förbrukas inom nämnda medlemsstats territorium. Under omständigheterna i det nationella målet utgör deras närvaro i Österrike nämligen det enda skälet till att användare som är bosatta i Sydkorea begär tillträde till ett österrikiskt mobiltelefoninät.

81. Såsom kommissionen har påpekat uppstår dessutom tillträdet för koreanska kunder till det österrikiska mobiltelefoninätet på samma sätt som tillträdet för en österrikisk kund till samma nät, vilket utgör ett tydligt tecken på faktisk användning i Österrike.

82. Jag är följaktligen övertygad om att de tjänster som är aktuella i det nationella målet faktiskt används i Österrike.

83. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första frågan enligt följande. Artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att roamingtjänster som möjliggör användning av ett mobiltelefoninät som är beläget i en medlemsstat, och som en mobiltelefonoperatör som är etablerad i ett tredjeland tillhandahåller användare som är bosatta eller stadigvarande vistas i det tredjelandet, men tillfälligt vistas inom nämnda medlemsstat, ska anses vara föremål för "faktisk användning" inom den medlemsstatens territorium.

D. Kravet på att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen (den andra frågan)

84. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att kravet på att "undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen" är uppfyllt när sådana roamingtjänster som beskrivs i den första frågan inte omfattas av en skatt i det berörda tredjelandet som är jämförbar med mervärdesskatten.
85. I likhet med de argument som den hänskjutande domstolen själv, den spanska regeringen och kommissionen har anfört anser jag att en eventuell beskattning i det berörda tredjelandet, det vill säga Sydkorea i det nationella målet, saknar relevans för tillämpningen av denna bestämmelse.
86. Varje annan tolkning skulle nämligen leda till att tillämpningen av skattebestämmelser som harmoniserats på unionsnivå skulle villkoras av den skattemässiga behandling som tillämpas i ett tredjeland. Även om ett sådant villkorande inte i sig är otänkbart, måste det enligt min mening vara föremål för ett uttryckligt och otvetydigt val från unionslagstiftarens sida. Så är emellertid inte fallet med artikel 59a i direktiv 2006/112, i vilken tredjeländer inte nämns.
87. Denna tolkning stöds av den åsikt som mervärdesskattekommittén(23) har gett uttryck för i detta avseende: "Mervärdesskattekommittén anser enhälligt att medlemsstaternas möjlighet att beskatta tjänster som faktiskt används eller faktiskt utnyttjas inom deras territorier inte är beroende av den skattemässiga behandlingen av tjänsterna utanför gemenskapen. I synnerhet hindrar inte den omständigheten att en tjänst kan beskattas i ett tredjeland med tillämpning av dess nationella bestämmelser en medlemsstat från att beskatta denna tjänst om den faktiskt används eller faktiskt utnyttjas inom dess territorium."
88. Uttrycket "dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen" avser i själva verket den skattemässiga behandlingen *på unionsnivå*. Med andra ord förutsätter en medlemsstats användning av de möjligheter som ges i artikel 59a i direktiv 2006/112 att det föreligger dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen *på unionsnivå*.
89. Vad mer specifikt gäller artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 är det uppenbart att tillämpningen av denna bestämmelse inte kan motiveras av viljan att undvika dubbelbeskattning, eftersom den i praktiken leder till att tillhandahållandet av de tjänster som avses beskattas i medlemsstaten i fråga.
90. Användningen av denna möjlighet kan däremot motiveras av viljan att undvika utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen inom unionen.
91. Det är i målet vid den nationella domstolen ostridigt att de aktuella roamingtjänsterna inte är mervärdesskattepliktiga i en annan medlemsstat. Republiken Österrikes tillämpning av artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 i syfte att förlägga platsen för tillhandahållande av sådana tjänster till dess territorium, med den följd att de omfattas av österrikisk mervärdesskatt, motiveras således av en önskan att undvika utebliven beskattning inom unionen.
92. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar den andra frågan enligt följande. Artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att kravet på att undvika "dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen" är uppfyllt när roamingtjänster, såsom de som beskrivs i den första frågan, inte är mervärdesskattepliktiga inom unionen, vilket utgör ett

fall av utebliven beskattning i den mening som avses i denna bestämmelse. Den skattemässiga behandlingen i ett tredjeland saknar däremot betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse.

V. Förslag till avgörande

93. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) på följande sätt:

1) 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 enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, ska tolkas så, att roamingtjänster som möjliggör användning av ett mobiltelefoninät som är beläget i en medlemsstat, och som en mobiltelefonioperatör som är etablerad i ett tredjeland tillhandahåller användare som är bosatta eller stadigvarande vistas i det tredjelandet, men tillfälligt vistas inom nämnda medlemsstaten, ska anses vara föremål för "faktisk användning" inom den medlemsstatens territorium.

2) Artikel 59a första stycket b i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/88 ska även tolkas så, att kravet på att undvika "dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen" är uppfyllt när roamingtjänster, såsom de som beskrivs i den första frågan, inte är mervärdesskattepliktiga inom unionen, vilket utgör ett fall av "utebliven beskattning" i den mening som avses i denna bestämmelse. Den skattemässiga behandlingen i ett tredjeland saknar däremot betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse.

1 Originalspråk: franska.

2 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 enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

3 Rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 om ändring av direktiv 2006/112 (EUT L 326, 2010, s. 1). Det ska vidare preciseras att de bestämmelser med avseende på vilka tolkning krävs för att besvara tolkningsfrågorna, särskilt artikel 59a i direktiv 2006/112, ändrades senast genom artikel 2 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112 (EUT L 44, 2008, s. 11).

4 Dessa bestämmelser har ändrats väsentligt från och med den 1 januari 2015 i enlighet med artikel 5 i direktiv 2008/8, vilket särskilt innebär att artikel 59 första stycket i), artikel 59a andra stycket och artikel 59b i direktiv 2006/112 har upphävts.

5 Om, såsom kommissionen har antytt, den österrikiska mervärdesskatten av *misstag* har uppburits på detta första tillhandahållande av tjänster, är det uppenbart att SK Telecom har rätt att erhålla återbetalning av den skatt som felaktigt tagits ut. Det ska preciseras att detta typfall skiljer sig från det förfarande för "återbetalning" av mervärdesskatt som nämns i punkt 38 i detta förslag till avgörande, eftersom det sistnämnda förfarandet avser mervärdesskatt som uppburits i vederbörlig ordning men som SK Telecom kan begära återbetalning av om det inte har utfört beskattningsbara transaktioner i Österrike.

6 Se, bland annat, dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkterna 26–32), dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkterna 13–28), och dom av den 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punkterna 19–26).

7 Se, bland annat, dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11,

EU:C:2012:597, punkt 14 och där angiven rättspraxis).

8 Se, bland annat, dom av den 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

9 Enligt fast rättspraxis innehåller artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112 en allmän regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, medan artiklarna 46–59a innehåller ett antal särskilda anknytningskriterier. Artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112 har inte något företräde framför artiklarna 46–59a däri. Den fråga som ska ställas i varje situation är om den aktuella situationen omfattas av något av de fall som nämns i artiklarna 46–59a i direktivet. Om så inte är fallet omfattas situationen av artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112 (se bland annat dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 18, dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkterna 20 och 21, och dom av den 2 juli 2020, Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt (maskinsalstjänster (datacentertjänster)), C-215/19, EU:C:2020:518, punkterna 51 och 54).

10 Enligt denna bestämmelse avses med telekommunikationstjänster ”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.”

11 Se punkt 12 i detta förslag till avgörande.

12 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

13 I följande språkversioner används konjunktionen och: se bland annat den franska (l'utilisation et l'exploitation effectives), den engelska (effective use and enjoyment), den italienska (l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego), den spanska (la utilización y la explotación efectivas), den nederländska (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie) den portugisiska (a utilização e a exploração efectivas) och den svenska (den egentliga användningen och utnyttjandet) språkversionen. I följande språkversioner används konjunktionen ”eller”: se bland annat den tyska (tatsächliche Nutzung oder Auswertung) och den danska (faktiske benyttelse eller udnyttelse) språkversionen.

14 Dom av den 19 februari 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, punkterna 28–33).

15 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt, KOM(2004) 246 slutlig, av den 15 april 2004, artikel 58. Se bland annat den engelska (effective use or enjoyment), den tyska (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), den danska (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franska (l'utilisation ou l'exploitation effectives), den italienska (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), den spanska (la utilización o la explotación efectivas), den nederländska (het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie), den portugisiska (a utilização ou a exploração efectivas) och den svenska (den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet) språkversionen.

16 Språkversioner där konjunktionen och används: se bland annat den engelska (effective use and enjoyment), den nederländska (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie) och den svenska (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet) språkversionen. Språkversioner där konjunktionen eller används: se bland annat den tyska (tatsächliche Nutzung oder

Auswertung), den danska (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franska (l'utilisation ou l'exploitation effectives), den italienska (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), den spanska (la utilización o la explotación efectivas) och den portugisiska (a utilização ou a exploração efectivas) språkversionen.

17 Språkversioner där konjunktionen och används: se bland annat den engelska (effective use and enjoyment), den italienska (l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione), den nederländska (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie), den portugisiska (a utilização e a exploração efectivas) och den svenska språkversionen (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet). Språkversioner där konjunktionen eller används: se bland annat den tyska (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), den danska (faktiske benyttelse eller udnyttelse), den franska (l'utilisation ou l'exploitation effectives) och den spanska (la utilización o la explotación efectivas) språkversionen.

18 Rådets direktiv av den 18 februari 2020 om ändring av direktiv 2006/112 (EUT L 62, 2020, s. 13). Detta direktiv ska enligt artikel 3.1 tillämpas från och med den 1 januari 2025.

19 Se, bland annat, dom av den 26 september 2013, kommissionen/Finland (C-309/11, ej publicerad, EU:C:2013:610, punkt 49) och dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingtatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 21).

20 Se i detta avseende skäl 3 i direktiv 2008/8: "För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker ..." Se även dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29). Det ska även för fullständighetens skull preciseras att den ordning som följde av rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av sjätte direktivet 77/388 (EGT L 1999, 162, s. 63) genomgick omfattande ändringar genom direktiv 2008/8. De argument som har anförts av SK Telecom avseende skälen i direktiv 1999/59 saknar följaktligen relevans i förevarande mål.

21 Mervärdesskattekommittén, Riktlinjer som följer av det 89:e mötet av den 30 september 2009, dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, nr 645, tillgängliga på följande webbplats: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

22 Se punkt 35 i detta förslag till avgörande.

23 Mervärdesskattekommittén, Riktlinjer som följer av det 89:e mötet den 30 september 2009, dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, nr 645, som finns tillgängliga på följande webbplats https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf