

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE

přednesené dne 22. října 2020(1)

Věc C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

proti

Finanzamt Graz-Stadt

[žádost rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112 – Opatření pro zamezení dvojího zdanění a nezdanění – Článek 59a – Odvčtví telekomunikací – Telekomunikace – Roamingové služby – Státní příslušníci třetích zemí dočasně se zdržující na území členského státu – Místo plnění – Možnost přenést toto místo na území dotyčného členského státu – Požadavek skutečného použití a využití na území členského státu – Příklad dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže – Nedostatečná relevance daňového zacházení ve třetí zemi“

I. Úvod

1. Rozhodnutím ze dne 29. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 5. srpna 2019, zaslal Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 59a prvního pododstavce písm. b) směrnice 2006/112(2).
2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi SK Telecom Co. Ltd, společností se sídlem v Jižní Koreji, a Finanzamt Graz-Stadt (Finanční úřad pro Štýrský Hradec-město, Rakousko) (dále jen „finanční úřad“) ve věci daňového zacházení s roamingovými službami poskytovanými touto společností uživateli s bydlištěm v Jižní Koreji, kteří se však dočasně zdržují v Rakousku, přičemž tyto služby spočívají v tom, že jim byl umožněn přístup k mobilní telefonní síti v tomto členském státě.
3. Podstatou položených otázek je určit, zda výše uvedené ustanovení opravňuje Rakouskou republiku přenést místo takového poskytování roamingových služeb na své území s tím důsledkem, že budou podléhat rakouské dani z přidané hodnoty (DPH).

4. Ve svém stanovisku navrhnou Soudnímu dvoru, aby na tyto otázky odpověděl kladně.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Vzhledem k tomu, že služby, o které se jedná ve věci v původním řízení, byly poskytnuty v průběhu roku 2011, je zněním směrnice 2006/112 použitelným na spor v původním řízení znění vyplývající ze změn provedených naposledy směrnicí 2010/88, jejíž lhůta pro provedení uplynula podle jejího článku 2 dne 1. ledna 2011(3).

6. Směrnice 2006/112 obsahuje hlavu V nadepsanou „Místo zdanitelného plnění“. V této hlavě V je kapitola 3 včleněná „Místu poskytování služeb“. Tato kapitola 3 obsahuje oddíl 3 včleněný „Zvláštním ustanovením“. Do tohoto oddílu 3 spadají články 59, 59a a 59b směrnice 2006/112(4).

7. Článek 59 této směrnice spadající do pododdílu 9, nadepsaného „Poskytnutí služby osob? nepovinné k dani mimo [Unii]“, stanoví:

„Místem poskytnutí následujících služeb osob? nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo [Unii], je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

i) telekomunikační služby;

[...]“

8. Články 59a a 59b směrnice 2006/112 jsou obsaženy v pododdíle 10 nadepsaném „Zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění“.

9. Článek 59a uvedené směrnice stanoví:

„K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti se službami, jejichž místo poskytnutí upravují články 44, 45, 56 a 59, považovat:

a) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází na jejich území, za místo nacházející se mimo [Unii], pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází mimo [Unii];

b) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází mimo [Unii], za místo nacházející se na jejich území, pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází na jejich území.

Toto ustanovení se však nevztahuje na elektronicky poskytované služby, jsou-li poskytnuty osob? nepovinné k dani neusazené ve Společenství.“

10. Článek 59b též směrnice stanoví:

„Členské státy použijí čl. 59a první pododstavec písm. b) na telekomunikační služby a služby rozhlasového a televizního vysílání uvedené v čl. 59 prvním pododstavci písm. j) poskytnuté osob? nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž poskytuje služby, mimo [Unii], nebo nemá-li takové sídlo nebo stálou

provozovnu, která má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo [Unii].“

B. Rakouské právo

11. Ustanovení § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu) z roku 1994 (BGBl. I 663/1994, dále jen „UStG 1994“) ve znění použitelném na spor v původním řízení (BGBl. I 34/2010), stanoví:

„[...]

(13) Jiná plnění ve smyslu odstavce 14 se považují za plnění, která se nacházejí:

a) není-li příjemce podnikatelem ve smyslu odstavce 5 bodu 3 a nemá své bydliště, sídlo nebo místo, kde se obvykle zdržuje, na území [Unie], je jiné plnění považováno za plnění uskutečněné v místě bydliště, sídla nebo místa, kde se příjemce obvykle zdržuje, na území třetí země;

[...]

(14) Následující plnění jsou považována za jiná plnění ve smyslu článku 13:

[...]

12. telekomunikační služby;

[...]

(16) K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže může Bundesminister für Finanzen (spolkový ministr financí) nařízením stanovit, že jiná plnění, jejichž místo se určuje podle odstavců 6, 7, 12 nebo 13 písm. a), se považují za plnění uskutečněná v místě, kde jsou tato jiná plnění použita nebo využita. V důsledku toho lze mít za to, že místo jiného plnění se nachází:

1. na území třetí země namísto tuzemska; a

2. v tuzemsku namísto území třetí země. Toto ustanovení se nevztahuje na plnění ve smyslu odst. 14 bodu 14, pokud příjemce není podnikatelem ve smyslu odst. 5 bodu 3 a nemá bydliště, sídlo ani místo, kde se obvykle zdržuje, na území [Unie].“

12. Nařízení spolkového ministra financí o přenesení místa jiných plnění týkajících se telekomunikačních, rozhlasových a televizních služeb (BGBl. II 383/2003), ve znění použitelném ve sporu v původním řízení (BGBl. II 221/2009), stanoví:

„Na základě ustanovení § 3a odst. 10 bodu 13 a 14 a § 3a odst. 13 UStG 1994, ve znění spolkového zákona BGBl. I 71/2003, platí:

§1. Nachází-li se místo plnění uvedené v § 3a odst. 14 bodech 12 a 13 UStG 1994, BGBl. 663, ve znění spolkového zákona BGBl. I 52/2009 mimo území [Unie] podle § 3a UStG 1994, je plnění uskutečněno v tuzemsku, pokud je zde použito nebo využito.

§2. Za telekomunikační služby se považují služby vztahující se k přenosu, vysílání a přijmu signálů, písma, obrazu a zvuku nebo informací jiného druhu po drátě, rádiovými, optickými nebo jinými prostředky využívajícími elektromagnetických vln, včetně souvisejícího přivedení či přidělení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem.“

III. Spor v p?vodním ?ízení, p?edb?žné otázky a ?ízení p?ed Soudním dvorem

13. Společnost SK Telecom je mobilní telekomunikační podnik se sídlem v Jižní Koreji.
14. V roce 2011 poskytovala společnost SK Telecom mobilní telekomunikační služby některým svým zákazníkům, rovněž usazeným v Jižní Koreji, kteří se dočasně zdržovali v Rakousku.
15. Aby tímto osobám umožnil používat mobilní telefony během jejich pobytu v Rakousku, poskytl jeden rakouský provozovatel sítě společnosti SK Telecom svou síť, a to za úhradu poplatku za její užívání navýšeného o rakouskou DPH (20 %).
16. Společnost SK Telecom zase svým zákazníkům účtovala roamingové poplatky za používání rakouské sítě.
17. Společnost SK Telecom poté podala žádost o vrácení DPH, která jí byla vyúčtována rakouským provozovatelem sítě.
18. Finanční úřad tuto žádost o vrácení DPH zamítl. Toto zamítnutí se opíralo v podstatě o povinnost podrobit rakouské DPH roamingové poplatky fakturované společností SK Telecom jejím zákazníkům v souladu s rakouským nařízením o přenesení místa plnění, jelikož tyto telekomunikační služby v Jižní Koreji nepodléhaly dani srovnatelné s rakouskou DPH. Vzhledem k tomu, že společnost SK Telecom uskutečnila zdanitelná plnění v Rakousku, neměla nárok na vrácení DPH ve zjednodušeném režimu vrácení DPH.
19. Vzhledem k tomu, že stížnost, kterou podala k finančnímu úřadu, byla zamítnuta, podala společnost SK Telecom žalobu k Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud).
20. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), který je v projednávání věci předkládajícím soudem, žalobu SK Telecom vyhověl. Tento soud uvádí, že své rozhodnutí nezaložil na přípádném srovnatelném zdanění ve třetí zemi, ale na neslučitelnosti rakouského nařízení o přenesení místa plnění, podle kterého se místo poskytování roamingových služeb společností SK Telecom nachází na rakouském území, s unijním právem.
21. Podle tohoto soudu z článků 59a a 59b směrnice 2006/112 vyplývá, že členský stát může přenést místo plnění na své území, pouze pokud jde o telekomunikační služby poskytované osobám nepovinným k dani usazeným v Unii.
22. V praxi tento výklad znamená, že poskytování služeb společností SK Telecom, které spočívá v tom, že jejím klientům usazeným v Jižní Koreji je umožněno využívat mobilní telefonní služby v Rakousku za použití rakouské mobilní telefonní sítě, nepředstavuje plnění zdanitelné na rakouském území. V důsledku toho je společnost SK Telecom oprávněna získat ve zjednodušeném režimu vrácení rakouské DPH zaplacené provozovateli rakouské sítě.
23. Na základě žádného opravného prostředku *Revision* podaného finančním úřadem zrušil Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) rozhodnutí Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozsudkem ze dne 13. září 2018.
24. Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) má za to, že zatímco článek 59b směrnice 2006/112 stanoví *povinnost* přenést místo plnění, pokud podnik usazený ve třetí zemi poskytuje telekomunikační služby osobám nepovinným k dani usazeným v členském státě, článek 59a této směrnice stanoví *možnost* přenést místo plnění v případech, které nejsou uvedeny v článku 59b uvedené směrnice.

25. Podle tohoto soudu a na rozdíl od názoru, který vyjádřil Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), rakouský zákonodárce oprávněně využil možnosti stanovené v článku 59a směrnice 2006/112, když přijal rakouské nařízení o přenesení místa plnění.

26. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), kterému Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) vrátil věc k novému rozhodnutí, má ještě pochybnosti o slučitelnosti tohoto vnitrostátního režimu s článkem 59a směrnice 2006/112.

27. Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 59a [první pododstavec] písm. b) směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že využití roamingu v členském státě formou přístupu „konečného zákazníka nepovinného k dani“, dočasně se zdržujícího v tomto státě, do domácí mobilní sítě za účelem vytvoření příchodích a odchozích spojení představuje „použití a využití“ v tomto státě, které umožňuje přenesení místa plnění ze této země do tohoto členského státu, aťkoli ani mobilní operátor poskytující služby, ani konečný zákazník nejsou usazeni na území [Unie] a konečný zákazník na území [Unie] ani nemá bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje?

2) Musí být čl. 59a [první pododstavec] písm. b) směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že místo poskytnutí telekomunikačních služeb popsaných v první otázce, které se podle článku 59 [této směrnice] nachází mimo [Unii], lze přenést na území členského státu, aťkoli ani mobilní operátor poskytující služby, ani konečný zákazník nejsou usazeni na území [Unie] a konečný zákazník na území [Unie] ani nemá bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a to pouze proto, že tyto telekomunikační služby v dané této zemi nepodléhají dani srovnatelné s [DPH] ve smyslu unijního práva?“

28. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 5. srpna 2019.

29. Písemná vyjádření předložily společnost SK Telecom, rakouská a španělská vláda, jakož i Evropská komise.

IV. Analýza

30. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát může přenést na své území místo poskytnutí roamingových služeb umožňujících využívat mobilní telefonní síť nacházející se v tomto členském státě, přičemž tyto služby poskytuje mobilní operátor usazený ve této zemi uživatelům, kteří mají své bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v této této zemi, avšak dočasně se zdržují na území uvedeného členského státu.

31. Poté, co představím praktické důsledky projednávané věci, jakož i vztah mezi články 59, 59a a 59b směrnice 2006/112, uvedu důvody, pro které se domnívám, že je třeba na otázky předkládajícího soudu odpovědět kladně.

A. K praktickým důsledkům projednávané věci

32. Před zahájením přezkumu těchto dvou otázek bych rád odstranil veškeré pochybnosti, které by mohly přetrvávat ohledně praktických důsledků projednávané věci.

33. Taková mobilní roamingová služba, jako je služba, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, zahrnuje z hlediska DPH dvojí poskytnutí služby.
34. První poskytnutí služby se týká pouze telekomunikačních podniků, přičemž vylučuje telefonní uživatele (vztah *business-to-business* nebo „B2B“). Operátor sítě působící v zemi roamingu (Rakousko) otevře za poplatek svou síť mobilnímu operátorovi usazenému v zemi původu (SK Telecom, usazený v Koreji).
35. Druhé poskytnutí služby je založeno na vztahu mezi mobilním operátorem země původu (SK Telecom) a telefonními uživateli, kteří s ním uzavřeli smlouvu o poskytování služeb (vztah *business-to-consumer* nebo „B2C“). Tento operátor svým způsobem „pronajímá“ uživateli nacházejícím se v zemi roamingu (Rakousko) přístup k síti, který předtím získal v rámci prvního vztahu.
36. Otázky položené Soudnímu dvoru se sice týkají pouze tohoto *druhého* poskytování služeb (mezi společnostmi SK Telecom a jejími zákazníky), konkrétní místa tohoto plnění, avšak tyto otázky vyvstaly v souvislosti s žádostí o vrácení DPH podanou společností SK Telecom v souvislosti s *prvním* plněním (mezi společnostmi SK Telecom a provozovatelem rakouské sítě).
37. Provozovatel rakouské sítě totiž uplatnil rakouskou DPH při prvním poskytnutí služby. Společnost SK Telecom požádala o vrácení částky této rakouské DPH. Finanční úřad toto vrácení odmítl s odvodněním, že i druhé poskytnutí služby podléhá rakouské DPH.
38. V závislosti na odpovědích, které poskytne Soudní dvůr na položené otázky, lze ve sporu v původním řízení uvažovat o dvou řešeních, jak správně zdraznila Komise:
- buď je místem poskytnutí druhé služby Rakousko: v tom případě je společnost SK Telecom povinna odvést rakouskou DPH z částek fakturovaných jejím zákazníkům, přičemž má nárok na odpočet rakouské DPH, kterou odvedla na vstupu z prvního plnění;
 - nebo je místem poskytnutí druhé služby Jižní Korea: v tom případě není z tohoto plnění splatná rakouská DPH a společnost SK Telecom má nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu z prvního plnění.
39. Komise vyjádřila určité výhrady k tomu, aby první poskytnutí služby podléhalo rakouské DPH. Tento orgán upřesnil, že podle obecného pravidla stanoveného v článku 44 směrnice 2006/112 je místem poskytnutí služby mezi osobami povinnými k dani (vztah „B2B“) místo, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti, tedy v případě společnosti SK Telecom Jižní Korea(5).
40. Nezdá se mi vhodné, aby se Soudní dvůr zabýval touto problematikou vzhledem k tomu, že jednak nebyl dotázán ohledně prvního poskytnutí služby, a jednak žádost o rozhodnutí o předběžné otázce neobsahuje v tomto ohledu žádné vysvětlení.
41. Tato nejistota týkající se zdanění prvního poskytnutí služby v Rakousku každopádně nezpochybuje relevanci otázek položených předkládajícím soudem, jelikož to, zda druhé poskytnutí služby podléhá rakouské DPH, závisí na odpovědích Soudního dvora na tyto otázky.
42. Společnost SK Telecom konečně tvrdila, že ve smyslu judikatury Soudního dvora(6) by bylo „umělé“ rozlišovat jednotlivé komunikace pocházející z téže SIM karty. Roamingové služby dotčené ve sporu v původním řízení jsou tudíž součástí jediného poskytování mobilních telefonních služeb uživateli, které se uskutečňuje v Jižní Koreji a v Unii nepodléhá DPH.
43. S touto argumentací nesouhlasím. Připomínám, že pro účely DPH musí být každé plnění

za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné(7). Pouze v případě, kdy dv? nebo více dílčích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsn? spojeno, že objektivn? tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské pln?ní, jehož rozdělení by bylo umělé, lze je pro účely DPH považovat za jediné pln?ní(8).

44. Takové roamingové služby, jako jsou služby, o které se jedná ve věci v povodním řízení, které spočívají v poskytování přístupu k mobilní telefonní síti v jiné zemi než zemi povodu, jsou přitom objektivn? oddělitelné od mobilních telefonních služeb poskytovaných v zemi povodu.

45. Jak správn? zdraznila španělská vláda, faktury určené uživateli v praxi obvykle umožňují identifikovat roamingové služby jako služby odlišné od přístupu k místní síti. Na těchto fakturách je uveden zejména počet příchodích a odchozích volání, jakož i data, která byla díky roamingovým službám spotřebována v síti navštíveného státu. Ažkoli tedy zákazník musí mít smlouvu s operátorem své země povodu, aby měl k roamingovým službám přístup, tyto jsou odlišnou a nikoli doplňkovou službou ve vztahu ke službě, kterou operátor poskytuje svým zákazníkům za účelem přístupu k místní síti.

B. K provázanosti mezi články 59, 59a a 59b směrnice 2006/112

46. Články 59, 59a a 59b směrnice 2006/112 stanoví zvláštní hraniční určovatele pro místo poskytování určitých služeb(9).

47. Úvodem uvádím, že předkládající soud správn? vychází z předpokladu, že roamingové služby dotčené ve sporu v povodním řízení představují „telekomunikační služby“ ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2006/112(10). Žádná ze zúčastněných stran, které předložily vyjádření Soudnímu dvoru, tento předpoklad nezpochybnila.

48. Nestanoví-li vnitrostátní právo odchylku podle čl. 59a směrnice 2006/112, z čl. 59 písm. i) této směrnice vyplývá, že místem poskytnutí telekomunikačních služeb osob? nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Unii, je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, to znamená místo *mimo Unii*.

49. Zjednodušen? řečeno, toto ustanovení stanoví, že *DPH nepodléhají* telekomunikační služby poskytované osobám nepovinným k dani, které mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, mimo Unii.

50. Článek 59a směrnice 2006/112 však poskytuje členským státům možnost odchýlit se za určitých podmínek od této zásady tím, že přenesou místo poskytování těchto služeb na své území.

51. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jakož i z vyjádření rakouské vlády a Komise vyplývá, že Rakouská republika využila této možnosti přijetím nařízení spolkového ministra financí o přenesení místa jiných pln?ní týkajících se telekomunikačních, rozhlasových a televizních služeb ve znění použitelném na spor v povodním řízení(11).

52. Upřesňuji, že článek 59b směrnice 2006/112 činí toto přenesení místa poskytování telekomunikačních služeb *povinným*, pokud jsou poskytovány osobám nepovinným k dani, které však mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují v *Unii*. Tato poslední podmínka není splněna, co se týče služeb, o které se jedná ve věci v povodním řízení, jelikož tyto služby jsou poskytovány osobám, které sice nejsou osobami povinnými k dani, ale mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, *mimo Unii*, a sice v Jižní Koreji. Toto ustanovení tudíž není relevantní pro odpověď na otázky položené předkládajícím soudem, jak správn? zdraznily španělská vláda a

Komise.

53. Kromě toho upřesňuji, že rozsah *možnosti dané* článkem 59a směrnice 2006/112 je širší než rozsah *povinnosti uložené* článkem 59b této směrnice, jak správně zdůraznila Komise. Jinými slovy, jak vyplývá ze znění těchto dvou ustanovení, možnost poskytnutá státem článkem 59a uvedené směrnice není omezena na případy stanovené v článku 59b téže směrnice.

54. Po tomto upřesnění je pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem třeba zkoumat podmínky, za kterých může členský stát využít možnosti poskytnuté článkem 59a prvním pododstavcem písm. b) směrnice 2006/112 pěst na své území místo poskytování určitých služeb, zejména telekomunikací.

55. V tomto ohledu je třeba rozlišit dvě podmínky.

56. Zaprvé, „skutečné použití a využití služby“ musí proběhnout na území dotyčného členského státu. Tato podmínka je předmětem první otázky položené předkládajícím soudem.

57. Zadruhé, členské státy mohou využít této možnosti „za účelem zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže“. Tato podmínka je předmětem druhé otázky.

C. K požadavku skutečného použití a využití služby na území dotyčného členského státu (první otázka)

58. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že roamingové služby umožňující využívat mobilní telefonní síť nacházející se v členském státě, které poskytuje mobilní operátor usazený ve této zemi uživatelům, kteří mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v této zemi, avšak dočasně se zdržují na území tohoto členského státu, musí být považovány za služby, které jsou předmětem „skutečného použití a využití“ na území uvedeného členského státu.

59. Rakouská a španělská vláda, jakož i Komise navrhuje na tuto otázku odpověďt kladně, na rozdíl od společnosti SK Telecom.

60. Před zodpovězením této otázky musím s politováním zdůraznit existenci poněkud překvapivých nesrovnalostí, na které poukazuje rovněž společnost SK Telecom, mezi jazykovými verzemi výrazu „skutečné použití a využití“ obsaženého v čl. 59a prvním pododstavci směrnice 2006/112. V porovnávaných jazykových verzích je totiž tento výraz formulován buďto jako „skutečné použití *nebo* využití“, nebo jako „skutečné použití a využití“.

61. Tento výraz má původ v bývalém čl. 9 odst. 3 šesté směrnice 77/388/EHS(12). Pokud jde o toto ustanovení, již tehdy přitom existoval rozdíl mezi jazykovými verzemi používajícími spojku „nebo“ a jazykovými verzemi používajícími spojku „a“(13). Upřesňuji, že uvedené ustanovení bylo vyloženo Soudním dvorem v rozsudku Athesia Druck, který se týkal reklamních služeb, avšak problematika tohoto rozdílu mezi jazykovými verzemi vyřešena nebyla(14).

62. Ve svém návrhu na přepracování šesté směrnice 77/388, který vedl k přijetí směrnice 2006/112, Komise podle mého názoru navrhla harmonizaci všech jazykových verzí tím, že prosazovala použití spojky „nebo“(15).

63. Při přijímání směrnice sice tábor podporující v souladu s uvedeným návrhem spojku „nebo“ získal mnohé příznivce, ale překvapivě nezvítězil úplně. Anglická, nizozemská a švédská jazyková verze článku 58 (budoucí článek 59a) této směrnice v původním znění totiž zůstaly v rámci tábora podporujícímu spojku „a“(16).

64. Vč se ještě zkomplikovala tím, že při přijímání směrnice 2008/8 se několik jazykových verzí – zejména verze italská a portugalská – přidalo do tábora spojky „a“. Od té doby jsou jazykové verze článku 59a směrnice 2006/112, dřívějšího článku 58 této směrnice, rozděleny mezi tábor „nebo“ a tábor „a“(17).

65. Zdá se, že tento rozdíl přetrvává k dnešnímu dni ve znění uvedené směrnice vyplývajícím ze změn provedených směrnicí (EU) 2020/285(18).

66. Domnívám se, že požadavky právní jistoty vyžadují, aby byl tento rozdíl mezi jazykovými verzemi článku 59a směrnice 2006/112 vyřešen.

67. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, zejména v oblasti právních předpisů o DPH, musí být ustanovení unijního práva vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Evropské unie. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního práva musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí(19).

68. Tato judikatura mne vede k názoru, že existují tyto důvody pro to, aby byl článek 59a směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že vyžaduje skutečné použití *nebo* využití dotčených služeb na území členského státu.

69. Zprv je tento výklad v souladu s výslovnou vůlí Komise, existující v době jejího návrhu na zpracování šesté směrnice 77/388, harmonizovat všechny jazykové verze ve prospěch výrazu „skutečné použití *nebo* využití“, jak jsem uvedl v bodě 62 tohoto stanoviska. Mám za to, pokud jde o tuto směrnic, že unijní normotvorce, a sice Rada Evropské Unie a Evropský parlament, tuto vůli nezpochybnili, takže zachování rozdílů mezi jazykovými verzemi by mohlo být výsledkem poněkud nešťastných předkladů tohoto výrazu.

70. Zadruhé je tento výklad v souladu s vůlí unijního normotvorce definovat místo poskytování služeb obecně jako místo jejich skutečné spotřeby(20). Tato vůle je navíc v souladu s názorem vyjádřeným v tomto ohledu výborem pro DPH(21), jak správně uvedla rakouská vláda: „Výbor pro DPH souhlasí téměř jednomyslně s tím, že za místo skutečného použití *nebo* využití telekomunikačních služeb, rozhlasových a televizních služeb a elektronických služeb se považuje místo, kde je příjemce *skutečně schopen využít* službu, která je mu poskytována. Za obvyklých okolností se bude jednat o fyzické místo, kde je služba poskytována.“

71. Zatím je tento výklad jediný možný z hlediska sémantického, a to z důvodu vztahu mezi výrazy „použití“ a „využití“. Académie française definuje využití jako „činnost spočívající ve využití majetku, jeho uplatnění, jeho správu, a to za účelem dosažení zisku“. V souladu s touto obvyklou definicí není podle mého názoru možné využívat majetek *bez jeho použití*. Jinými slovy, každé využití předpokládá použití, přičemž poslední uvedený výraz má obecnější význam.

72. Slovo „použití“ by tudíž postrádalo užitečný účinek ve výrazu „skutečné použití a využití“ (který vždy vyžaduje využití), ale nikoli ve výrazu „skutečné použití *nebo* využití“ (který označuje buď pouhé použití, nebo využití).

73. Konečně za tvrdé výklad ve prospěch výrazu „použití *nebo* využití“ vyplývá z kontextu článku 59a směrnice 2006/112. Výraz „využití“ má hospodářskou konotaci, jak ukazuje výše uvedená definice vypracovaná Académie française. Podle čl. 9 odst. 1 této směrnice přitom veškerá ekonomická činnost s sebou až na výjimky nese povinnost k DPH. Výraz „skutečné použití a využití“ tudíž vede k vyloučení služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani z perspektivy článku 59a uvedené směrnice, jelikož tyto osoby „nevyužívají“ uvedené služby.

74. Takový výklad by byl neslučitelný s normativním kontextem tohoto ustanovení, a to především ze dvou důvodů. Na jedné straně druhý pododstavec článku 59a směrnice 2006/112 ze své perspektivy specificky vylučuje některé služby poskytované osobám nepovinným k dani, což logicky znamená, že se toto ustanovení na takové služby v zásadě vztahuje. Na druhé straně uvedený článek 59a umožňuje členským státům odchýlit se od článku 59 této směrnice, který se týká vyloučení služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani.

75. Lze tak shrnout, že je nesporné, že čl. 59a první pododstavec směrnice 2006/112 se týká služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani. Osoby nepovinné k dani přitom „neprovazují“ jim poskytované služby, což by vyžadovalo hospodářskou činnost, tyto osoby je pouze „používají“. V důsledku toho musí být toto ustanovení nutně vykládáno v tom smyslu, že vyžaduje „skutečné použití *nebo* využití“ služeb na území dotyčného členského státu.

76. Z výše uvedeného vyvozují, že čl. 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vyžaduje skutečné použití *nebo* využití služeb na území dotyčného členského státu.

77. Podle mého názoru je přitom nepochybné, že takové roamingové služby, jako jsou roamingové služby dotčené ve věci v původním řízení, jsou jednoduše a skutečně *používány* na území dotyčného členského státu.

78. Připomínám, že takové roamingové služby se týkají pouze používání mobilní telefonní sítě nacházející se v dotyčném členském státě uživateli dočasně se zdržujícími v tomto členském státě, ve věci v původním řízení v Rakousku, a to s výjimkou té části telekomunikačních služeb, které s sebou nesou použití mobilní telefonní sítě ve třetí zemi původu, tedy ve věci v původním řízení v Jižní Koreji(22).

79. Mám za to, že jsou dány tři důvody, které významně svědčí pro skutečné použití roamingových služeb v dotyčném členském státě.

80. Zaprvé se využívaná mobilní telefonní síť nachází v tomto členském státě. Zadruhé uživatelé, kterým je poskytnut přístup k této síti, se dočasně zdržují v uvedeném členském státě. Zatřetí, jak zdůraznila španělská vláda, takové roamingové služby mohou být spotřebovávány pouze na území uvedeného členského státu. Za okolností sporu v původním řízení totiž jejich přítomnost na rakouském území představuje jediný důvod, proč uživatelé s bydlištěm v Jižní Koreji žádají o přístup k rakouské mobilní telefonní síti.

81. Mimoto, jak správně uvedla Komise, přístup korejských zákazníků k rakouské mobilní síti probíhá stejným způsobem jako přístup rakouského zákazníka k téže síti, což představuje jasný nepřímý důkaz skutečného použití v Rakousku.

82. Jsem tudíž přesvědčen, že služby dotčené ve sporu v původním řízení jsou skutečně použity na rakouském území.

83. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na první otázku odpověděl

následovně. ?lánek 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že roamingové služby umožňující použít mobilní telefonní síť nacházející se v ?lenském státě, které jsou poskytovány mobilním operátorem usazeným ve třetí zemi uživateli, kteří mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v této třetí zemi, avšak dočasně se zdržují na území tohoto ?lenského státu, jsou „skutečně používány“ na území uvedeného ?lenského státu.

D. K požadavku na zabránění dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže

84. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ?l. 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že požadavek na zabránění „dvojímu zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže“ je naplněn, pokud takové roamingové služby, jako jsou služby uvedené v první otázce, nepodléhají dani srovnatelné s DPH v dotyčné třetí zemi.

85. Po vzoru argumentace předložené samotným předkládajícím soudem, jakož i španělskou vládou a Komisí mám za to, že případné zdanění v dotyčné třetí zemi, a sice v Jižní Koreji ve věci v původním řízení, je pro účely použití tohoto ustanovení irelevantní.

86. Jakýkoliv jiný výklad by totiž vedl k tomu, že by použití harmonizovaných daňových pravidel na úrovni Unie bylo podmíněno daňovým zacházením uplatňovaným ve třetí zemi. I když taková podmínčnost není sama o sobě nemyslitelná, musí být podle mého názoru předem výslovného a jednoznačného rozhodnutí unijního normotvůrce. Tak tomu však není v případě ?lánku 59a směrnice 2006/112, který třetí země nezmiňuje.

87. Tento výklad podporuje názor vyjádřený výborem pro DPH(23) v tomto ohledu: „Výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že využití této možnosti ?lenskými státy ke zdanění služeb skutečně použitých nebo využitých na jejich území nezávisí na daňovém zacházení, kterému podléhají služby mimo Společenství. Zejména skutečnost, že služba může být zdaněna ve třetí zemi na základě jejích vnitrostátních pravidel, nebrání ?lenskému státu ve zdanění této služby, pokud je skutečně použita nebo využita na jeho území.“

88. Ve skutečnosti se výraz „případy dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže“ týká daňového zacházení *na úrovni Unie*. Jinými slovy, využití možností poskytnutých ?lánkem 59a směrnice 2006/112 ?lenským státem je podmíněno existencí případu dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže *na úrovni Unie*.

89. Co se týče konkrétní ?l. 59a prvního pododstavce písm. b) směrnice 2006/112, je zjevné, že použití tohoto ustanovení nemůže být odvodněno snahou zamezit dvojímu zdanění, neboť v praxi vede ke zdanění poskytování uvedených služeb v dotčeném ?lenském státě.

90. Naproti tomu použití této možnosti může být odvodněno snahou vyhnout se případu nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže v rámci Unie.

91. V rámci sporu v původním řízení není zpochybováno, že dotčené roamingové služby nepodléhají DPH v jiném ?lenském státě. Využití ?l. 59a prvního pododstavce písm. b) směrnice 2006/112 ze strany Rakouské republiky za účelem přemístění místa poskytování takových služeb na její území s tím důsledkem, že budou podléhat rakouské DPH, je tudíž odvodněno snahou zabránit případu nezdanění v rámci Unie.

92. V důsledku toho navrhuji Soudnímu dvoru, aby na druhou otázku odpověděl následovně. ?lánek 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že požadavek na zabránění „dvojímu zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže“ je

naplněn, pokud takové roamingové služby, jako jsou služby uvedené v první otázce, nepodléhají DPH uvnitř Unie, což je případem nezdanění ve smyslu tohoto ustanovení. Naproti tomu daňové zacházení ve třetí zemi není pro účely použití tohoto ustanovení relevantní.

V. Závěry

93. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) odpověděl následovně:

1) Článek 59a první pododstavec písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že roamingové služby umožňující použití mobilní telefonní sítě nacházející se v členském státě, které jsou poskytovány mobilním operátorem usazeným ve třetí zemi uživateli, kteří mají bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v této třetí zemi, avšak dočasně se zdržují na území tohoto členského státu, jsou „skutečně používány“ na území uvedeného členského státu.

2) Článek 59a první pododstavec písm. b) směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2010/88 musí být rovněž vykládán v tom smyslu, že požadavek na zabránění „dvojitě zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže“ je naplněn, pokud takové roamingové služby, jako jsou služby uvedené v první otázce, nepodléhají DPH uvnitř Unie, což je případem „nezdanění“ ve smyslu tohoto ustanovení. Naproti tomu daňové zacházení ve třetí zemi není pro účely použití uvedeného ustanovení relevantní.

1 Převodní jazyk: francouzština

2– Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. 2010, L 326, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“).

3– Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2010, L 326, s. 1). Upřesňuji, že ustanovení, které je třeba vyložit pro zodpovězení předběžných otázek, a zejména článek 59a směrnice 2006/112, byla změněna naposledy článkem 2 směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11).

4– Upřesňuji, že tato ustanovení byla podstatně změněna od 1. ledna 2015 na základě článku 5 směrnice 2008/8, konkrétně byl zrušen čl. 59 první pododstavec písm. i), čl. 59a druhý pododstavec a článek 59b směrnice 2006/112.

5– Pokud by, jak navrhuje Komise, byla rakouská DPH vybrána *omylem* z tohoto prvního poskytnutí služby, je zřejmé, že společnost SK Telecom bude mít nárok na vrácení této neoprávněně vybrané daně. Upřesňuji, že tento případ se liší od režimu „vrácení“ DPH uvedeného v bodě 38 tohoto stanoviska, jelikož poslední uvedený režim se týká DPH, která byla neoprávněně vybrána, jejíž vrácení však bude moci společnost SK Telecom požadovat, pokud v Rakousku neuskutečnila zdanitelná plnění.

6– Viz zejména rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, body 26 až 32); ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, body 13 až 28), a ze dne 27. června 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, body 19 až 26).

7– Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2013, Field Fisher Waterhouse (C-392/11,

EU:C:2012:597, body 14 a citovaná judikatura).

8– Viz zejména rozsudek ze dne 27. června 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, bod 21 a citovaná judikatura).

9– Podle ustálené judikatury obsahují články 44 a 45 směrnice 2006/112 obecné pravidlo pro určení místa daňové působnosti u poskytování služeb, zatímco články 46 až 59a této směrnice uvádí řadu specifických případů působnosti. Články 44 a 45 směrnice 2006/112 nemají přednost před články 46 až 59a téže směrnice. V každé situaci je tedy třeba klást si otázku, zda se u této situace jedná o některý z případů upravených v člencích 46 až 59a uvedené směrnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do působnosti článků 44 a 45 směrnice 2006/112 [viz zejména rozsudky ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 18; ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, body 20 a 21, a rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Poskytování hostingových služeb v datovém centru), C-215/19, EU:C:2020:518, body 51 a 54].

10– Podle tohoto článku se telekomunikačními službami rozumí „služby vztahující se k přenosu, vysílání a přijmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího provedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí“.

11– Viz bod 12 tohoto stanoviska.

12– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1).

13– Následující jazykové verze používaly spojku „a“: viz zejména verzi francouzskou („l'utilisation et l'exploitation effectives“), anglickou („effective use and enjoyment“), italskou („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego“), španělskou („la utilización y la explotación efectivas“), nizozemskou („het werkelijk gebruik en de werkelijk exploitatie“) a portugalskou („a utilização e a exploração efectivas“) a švédskou („den egentliga användningen och utnyttjandet“). Následující jazykové verze používaly spojku „nebo“: viz zejména verzi německou („tatsächliche Nutzung oder Auswertung“) a dánskou („faktiske benyttelse eller udnyttelse“).

14– Rozsudek ze dne 19. února 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, body 28 až 33).

15– Komise, návrh směrnice Rady o společném systému daní z přidané hodnoty (přepřevzaté znění), COM 2004 246 final, ze dne 15. dubna 2004, článek 58. Viz zejména verzi anglickou („effective use or enjoyment“), německou („tatsächliche Nutzung oder Auswertung“), dánskou („faktiske benyttelse eller udnyttelse“), francouzskou („l'utilisation ou l'exploitation effectives“), italskou („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego“), španělskou („la utilización o la explotación efectivas“), nizozemskou („het werkelijk gebruik of de werkelijk exploitatie“), portugalskou („a utilização ou a exploração efectivas“) a švédskou („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet“).

16– Jazykové verze, které používají spojku „a“: viz zejména jazykovou verzi anglickou („effective use and enjoyment“), nizozemskou („het werkelijk gebruik en de werkelijk exploitatie“) a švédskou („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet“). Jazykové verze, které používají spojku „nebo“: viz zejména verzi německou („tatsächliche Nutzung oder Auswertung“), dánskou („faktiske benyttelse eller udnyttelse“), francouzskou („l'utilisation ou l'exploitation effectives“), italskou („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego“), španělskou („la utilización o la

explotación efectivas“) a portugalskou („a utilização ou a exploração efectivas“).

17– Jazykové verze, které používají spojku „a“: viz zejména jazykovou verzi anglickou („effective use and enjoyment“), italskou („l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione“), nizozemskou („het werkelijk gebruik en de werkelijk exploitatie“), portugalskou („a utilização e a exploração efectivas“) a švédskou („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet“). Jazykové verze, které používají spojku „nebo“: viz zejména verzi německou („tatsächliche Nutzung oder Auswertung“), dánskou („faktiske benyttelse eller udnyttelse“), francouzskou („l'utilisation ou l'exploitation effectives“), španělskou („la utilización o la explotación efectivas“).

18– Směrnice Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. února 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES (Úř. věst. 2020, L 62, s. 13). Tato směrnice se podle svého čl. 3 odst. 1 použije od 1. ledna 2025.

19– Viz zejména rozsudky ze dne 26. září 2013, Komise v. Finsko (C-309/11, nezveřejněné, EU:C:2013:610, bod 49) a ze dne 12. října 2017, Lombard Inatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 21).

20– V tomto smyslu viz bod 3 odůvodnění směrnice 2008/8: „Veškeré poskytnutí služby by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. [...]“. Viz také rozsudek ze dne 13. března 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29). Pro úplnost ještě upřesňuji, že směrnice 2008/8 zavedla režim, který vyplýval ze směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, kterou se mění šestá směrnice 77/388 (Úř. věst. 1999, L 162, s. 63). V důsledku toho jsou argumenty uváděné společností SK Telecom a opírající se o body odůvodnění směrnice 1999/59 v projednávané věci bezpředmětné.

21– Výbor pro DPH, Hlavní zásady vyplývající z 89. schůze ze dne 30. září 2009, Dokument B, Taxaud.D.1(2010)176579, č. 645, k nahlédnutí na adrese https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

22– Viz bod 35 tohoto stanoviska.

23– Výbor pro DPH, Hlavní zásady vyplývající z 89. schůze ze dne 30. září 2009, Dokument B, Taxaud.D.1(2010)176579, č. 645, k nahlédnutí na adrese https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf