

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

22 päivänä lokakuuta 2020 (1)

Asia C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

vastaan

Finanzamt Graz-Stadt

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – Toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jättämisen välttämiseksi – 59 a artikla – Televiestintäala – Matkaviestinjärjestelmä – Verkkovierailupalvelut – Kolmansien maiden kansalaiset, jotka oleskelevat tilapäisesti jäsenvaltion alueella – Palvelujen suorituspaikka – Mahdollisuus siirtää tämä suorituspaikka kyseisen jäsenvaltion alueelle – Vaatimus tosiasiallisesta käytöstä tai hyödyntämisestä jäsenvaltion alueella – Kaksinkertainen verotus, verottamatta jättäminen ja kilpailun vääristyminen – Verokohtelulla kolmannessa maassa ei ole merkitystä

I Johdanto

1. Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 29.7.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.8.2019, unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön direktiivin 2006/112(2) 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan tulkinnasta.

2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Etelä-Koreaan sijoittautunut yhtiö SK Telecom Co. Ltd. ja Finanzamt Graz-Stadt (Gratzin kaupungin verovirasto, Itävalta; jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee sellaisten verkkovierailupalvelujen verotusta, joita tämä yhtiö tarjoaa Etelä-Koreassa asuville mutta tilapäisesti Itävallassa oleskeleville asiakkailleen ja jotka koostuvat matkapuhelinverkon käyttämisestä tässä jäsenvaltiossa.

3. Esitetyillä kysymyksillä pyritään määrittämään, oikeuttaako edellä mainittu säännös Itävallan tasavallan siirtämään tällaisten verkkovierailupalvelujen suorituspaikan alueelleen sillä seurauksella, että nämä palvelut ovat Itävallan arvolisäveron alaisia.

4. Jäljempänä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa näihin kysymyksiin myöntävästi.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Koska pääasiassa kyseessä olevat palvelut on suoritettu vuonna 2011, pääasian oikeusriitaan sovelletaan direktiiviä 2006/112 sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 2010/88, jonka täytäntöönpanolle säädetty määräaika päättyi sen 2 artiklan nojalla 1.1.2011.(3)

6. Direktiivin 2006/112 V osaston, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, 3 luku on otsikoitu ”Palvelujen suorituspaikka”. Tässä 3 luvussa on 3 jakso, jonka otsikko on ”E erityiset säännökset”. Direktiivin 2006/112 59, 59 a ja 59 b artikla kuuluvat tähän 3 osastoon(4).

7. Tämän direktiivin 9 alajaksossa, jonka otsikko on ”Muille kuin verovelvollisille henkilöille [unionin] ulkopuolelle suoritettavat palvelut”, olevassa 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan [ei-]verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut [unionin] ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [unionin] ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on:

— —

i) televiestintäpalvelut;

— —”

8. Direktiivin 2006/112 59 a ja 59 b artikla puolestaan ovat direktiivin 10 alajaksossa, jonka otsikko on ”Kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen estäminen”.

9. Mainitun direktiivin 59 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämiseksi jäsenvaltiot voivat niiden palvelujen osalta, joiden suorituspaikkaan sovelletaan 44, 45, 56 ja 59 artiklaa, katsoa

a) minkä tahansa tällaisen palvelun tai kaikkien tällaisten palvelujen suorituspaikan, joka sijaitsee niiden alueella, sijaitsevan [unionin] ulkopuolella, jos palvelun tai palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu [unionin] ulkopuolella;

b) minkä tahansa tällaisen palvelun tai kaikkien tällaisten palvelujen suorituspaikan, joka sijaitsee [unionin] ulkopuolella, sijaitsevan niiden alueella, jos palvelun tai palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu niiden alueella.

Tätä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta sähköisesti suoritettuihin palveluihin [unioniin] sijoittautumattomille muille kuin verovelvollisille henkilöille. ”

10. Saman direktiivin 59 b artiklassa säädetään seuraavaa:

Jäsenvaltioiden on sovellettava 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa televiestintäpalveluihin ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan j alakohdassa tarkoitettuihin radio- ja televisiolähetyspalveluihin, joita verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä liiketoiminnan toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, on [unionin] ulkopuolella, taikka jos tällaista

liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [unionin] ulkopuolella, suorittaa muille kuin verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet johonkin jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa.”

B Itävallan oikeus

11. Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. nro 663/1994 I.), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (BGBl. I nro 34/2010; jäljempänä vuoden 1994 UStG), 3 a §:ssä säädetään seuraavaa:

” — —

(13) Jäljempänä 14 momentissa tarkoitettujen palvelujen suorituspaikat ovat seuraavat:

a) mikäli palvelun vastaanottaja ei ole elinkeinonharjoittaja 5 momentin 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla eikä vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka ole [unionin] alueella, palvelun suorituspaikka on palvelun vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka kolmannen maan alueella.

— —

(14) Edellä 13 momentissa tarkoitettuja palveluiden suorituksia ovat:

— —

12. televiestintäpalvelut

— —

(16) Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämiseksi Bundesminister für Finanzen (valtiovarainministeri) voi säätää asetuksella, että palvelujen, joiden suorituspaikka määräytyy 6, 7, 12 momentin tai 13 momentin a kohdan mukaisesti, suorituspaikka on paikka, jossa nämä palvelusuoritukset käytetään tai hyödynnetään. Tämän mukaisesti palvelun suorituspaikka voi olla

1. kolmannen maan alueella Itävallan alueen sijaan, ja

2. Itävallan alueella kolmannen maan alueen sijaan. Tätä säännöstä ei sovelleta 14 momentin 14 kohdassa tarkoitettuihin palvelusuorituksiin, kun palvelun vastaanottaja ei ole elinkeinonharjoittaja 5 momentin 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla eikä vastaanottajan kotipaikka, toimipaikka tai vakinainen asuinpaikka ole [unionin] alueella. ”

12. Televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelujen suorituspaikan siirtämisestä annetussa valtiovarainministerin asetuksessa (BGBl. II, 383/2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (BGBl. II, 221/2009), säädetään seuraavaa:

”Vuoden 1994 UStG:n, sellaisena kuin sitä on muutettu liittovaltion lailla BGBl. I nro 71/2003, 3 a §:n 10 momentin 13 ja 14 kohdan ja 3 a §:n 13 momentin nojalla säädetään seuraavaa:

1 §. Kun vuoden 1994 UStG:n, BGBl. nro 663, sellaisena kuin sitä on muutettu liittovaltion lailla BGBl. I nro 52/2009, 3 a §:n 14 momentin 12 ja 13 kohdassa tarkoitetun palvelun suorituspaikka on [unionin] alueen ulkopuolella vuoden 1994 UStG:n 3 a §:n mukaisesti, palvelu katsotaan suoritetuksi Itävallassa, kun palvelun käyttö tai hyödyntäminen tapahtuu siellä.

2 § Televiestintäpalveluina pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, tekstin, kuvien ja äänien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen. ”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

13. SK Telecom on Etelä-Koreaan sijoittautunut matkaviestinoperaattori.

14. SK Telecom tarjosi vuonna 2011 matkaviestinpalveluja tietyille, niin ikään Etelä-Koreaan sijoittautuneille asiakkailleen, jotka oleskelivat tilapäisesti Itävallassa.

15. Jotta nämä henkilöt voisivat Itävallassa oleskellessaan käyttää matkapuhelimiaan, itävaltalainen verkko-operaattori tarjosi verkkonsa SK Telecomin käytettäväksi veloittaen siitä käyttömaksut sekä Itävallan arvonlisäveron (20 %).

16. SK Telecom puolestaan laskutti kolmanteen maahan sijoittautuneilta asiakkailtaan verkkovierailumaksut itävaltalaisen verkon käyttämisestä.

17. SK Telecom teki myöhemmin itävaltalaisen verkko-operaattorin laskuttaman arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuksen.

18. Finanzamt hylkäsi tämän palautushakemuksen. Tämä hylkääminen perustui pääasiallisesti siihen, että SK Telecomin asiakkailtaan veloittamat verkkovierailumaksut olivat arvonlisäveron alaisia Itävallassa suorituspaikan siirtämisestä annetun Itävallan asetuksen mukaisesti, koska näistä televiestintäpalveluista ei maksettu Etelä-Koreassa Itävallan arvonlisäveroa vastaavaa maksua. Koska SK oli harjoittanut veronalaista liiketoimintaa Itävallassa, se ei voinut hyötyä arvonlisäveron palautuksesta yksinkertaistetussa palautusmenettelyssä.

19. Koska SK Telecomin Finanzamtissa esittämä oikaisuvaatimus hylättiin, se valitti Bundesfinanzgerichtiin.

20. Bundesfinanzgericht, joka on esittänyt nyt käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisupyynnön, hyväksyi SK Telecomin valituksen. Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että sen ratkaisu ei perustu mahdolliseen vastaavanlaiseen verotukseen kolmannessa maassa vaan siihen, että palvelujen suorituspaikan siirtämisestä annettu Itävallan asetus, jonka nojalla SK Telecomin tarjoamien verkkovierailupalvelujen suorituspaikka on Itävallan alueella, on unionin oikeuden vastainen.

21. Tämän tuomioistuimen mukaan direktiivin 2006/112 59 a ja 59 b artiklasta seuraa, että jäsenvaltio voi siirtää suorituspaikan omalle alueelleen vain siltä osin kuin on kyse televiestintäpalveluista, joita suoritetaan unioniin sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia.

22. Käytännössä tämä tulkinta merkitsee sitä, että SK Telecomin palvelusuoritus, joka mahdollistaa sen, että sen Etelä-Koreaan sijoittautuneet asiakkaat voivat käyttää matkapuhelinliittymäänsä Itävallassa käyttäen Itävallan matkapuhelinverkkoa, ei ole Itävallassa verotettava liiketoimi. Tällöin SK Telecomilla on oikeus itävaltalaiselle verkko-operaattorille maksamansa Itävallan arvonlisäveron palautukseen yksinkertaistetussa palautusmenettelyssä.
23. Finanzamt teki Revision-valituksen, jonka johdosta Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) kumosi Bundesfinanzgerichtin ratkaisun 13.9.2018 antamallaan tuomiolla.
24. Verwaltungsgerichtshof katsoi, että siinä missä direktiivin 2006/112 59 b artiklassa säädetään *velvollisuudesta* siirtää palvelun suorituspaikka, kun kolmanteen maahan sijoittautunut yritys tarjoaa televiestintäpalveluja jäsenvaltioon sijoittautuneille henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, tämän direktiivin 59 a artiklassa puolestaan säädetään *mahdollisuudesta* siirtää suorituspaikka tilanteissa, joista ei ole säädetty mainitun direktiivin 59 b artiklassa.
25. Kyseinen tuomioistuin katsoi, toisin kuin Bundesfinanzgericht, että Itävallan valtiovarainministeri on perustellusti käyttänyt direktiivin 2006/112 59 a artiklassa säädettyä mahdollisuutta antaessaan suorituspaikan siirtämistä koskevan Itävallan asetuksen.
26. Bundesfinanzgerichtilla, johon Verwaltungsgerichtshof on palauttanut asian, on vielä epäilyksiä siitä, onko tämä kansallinen järjestelmä direktiivin 2006/112 59 a artiklan mukainen.
27. Näissä olosuhteissa Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- 1) Onko [direktiivin 2006/112] 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa tulkittava siten, että verkkovierailupalvelujen käyttö jäsenvaltiossa siten, että väliaikaisesti tuossa jäsenvaltiossa oleskeleva 'muu kuin verovelvollinen loppukäyttäjä', joka käyttää mainitun jäsenvaltion matkaviestinverkkoa tulevien ja lähtevien yhteyksien muodostamiseksi, on katsottava 'käyttämiseksi ja hyödyntämiseksi' kyseisessä jäsenvaltiossa, mikä oikeuttaa suorituspaikan siirtämisen kolmannelta maasta kyseiseen jäsenvaltioon, vaikka palvelun tarjoava matkaviestinoperaattori ja loppukäyttäjä eivät ole sijoittautuneet [unionin] alueelle eikä loppukäyttäjällä ole myöskään kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa [unionin] alueella?
- 2) Onko direktiivin [2006/112] 59 a artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohtaa tulkittava siten, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettujen televiestintäpalvelujen, joita tarjotaan [unionin] ulkopuolella [tämän direktiivin] 59 artiklan mukaan, suorituspaikka voidaan siirtää jäsenvaltion alueelle, vaikka palvelun tarjoava matkaviestinoperaattori ja loppukäyttäjä eivät ole sijoittautuneet [unionin] alueelle eikä loppukäyttäjällä ole myöskään kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa [unionin] alueella, vain siksi, ettei televiestintäpalveluista kolmannessa maassa kanneta unionin oikeudessa säädetyn arvonlisäveron kaltaista veroa? ”
28. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 5.8.2019.
29. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet SK Telecom, Itävallan ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio.

IV Asian arviointi

30. Näillä kysymyksillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi siirtää alueelleen sellaisten verkkovierailupalvelujen suorituspaikan, jotka mahdollistavat tässä

jäsenvaltiossa sijaitsevan matkaviestinverkon käyttämisen, kun nämä matkaviestinpalvelut tarjoaa kolmanteen maahan sijoittautunut matkaviestinoperaattori sellaisille käyttäjille, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on tässä kolmannessa maassa mutta jotka oleskelevat tilapäisesti kyseisen jäsenvaltion alueella.

31. Esitettyäni ensin nyt käsiteltävää asiaa koskevat käytännön ongelmat ja direktiivin 2006/112 59, 59 a ja 59 b artiklan välisen suhteen, käyn läpi syyt, joiden perusteella katson, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava myöntävästi.

A Käsiteltävää asiaa koskevat käytännön ongelmat

32. Ennen näiden kahden kysymyksen tutkimista haluan poistaa kaikki mahdolliset epäilyt nyt käsiteltävää asiaa koskevien käytännön ongelmien osalta.

33. Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen matkaviestinten verkkovierailupalvelu käsittää kahdenlaisia arvonlisäveroon liittyviä palvelusuorituksia.

34. Ensimmäinen palvelusuoritus koskee yksinomaan televiestintäyrityksiä puhelimenkäyttäjät pois lukien (yritysten välinen suhde eli ”business-to-business” tai ”B2B”). Maassa, jossa verkkovierailu tapahtuu (Itävalta), toimiva verkko-operaattori avaa verkkonsa alkuperämaahan sijoittautuneelle matkaviestinoperaattorille (SK Telecom, joka on sijoittautunut Koreaan) maksua vastaan.

35. Toinen palvelusuoritus tuo yhteen alkuperämaan matkaviestinoperaattorin (SK Telecom) ja sen palvelut tilanneet puhelimenkäyttäjät (yrittäjän ja kuluttajan välinen suhde eli ”business-to-consumer” tai ”B2C”). Tämä operaattori ikään kuin ”alivuokraa” maassa, jossa verkkovierailu tapahtuu (Itävalta), oleville käyttäjille pääsyn verkkoon saatuaan tähän oikeuden ensimmäisen palvelusuorituksen yhteydessä.

36. Vaikka unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset koskevat ainoastaan tätä *toista* palvelusuoritusta (SK Telecomin ja sen asiakkaiden välillä) ja tarkemmin sanoen kyseisen palvelun suorituspaikkaa, nämä kysymykset ovat tulleet esille sellaisen SK Telecomin tekemän palautushakemuksen yhteydessä, joka liittyy *ensimmäiseen* suoritukseen (SK Telecomin ja itävaltalaisen verkko-operaattorin välillä).

37. Itävaltalainen verkko-operaattori on nimittäin soveltanut Itävallan arvonlisäveroa ensimmäisen palvelusuorituksen yhteydessä. SK Telecom on hakenut tämän Itävallan arvonlisäveron määrän palautusta. Finanzamt on evännyt tämän palautuksen sillä perusteella, että myös toisesta palvelusuorituksesta on pitänyt maksaa Itävallan arvonlisäveroa.

38. Näin ollen, kuten komissio on perustellusti korostanut, on mahdollista antaa kaksi ratkaisua pääasian oikeusriidassa sen mukaan, miten unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin:

– toisen palvelun suorituspaikka on Itävallassa: tällöin SK Telecomin on maksettava Itävallan arvonlisäveroa tilaajiltaan laskuttamista määristä ja sillä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä Itävallan arvonlisävero, jonka se on maksanut ensimmäisestä suorituksesta, tai

– toisen palvelun suorituspaikka on Etelä-Koreassa: tällöin tästä suorituksesta ei makseta Itävallan arvonlisäveroa ja SK Telecomilla on oikeus ostoihin sisältyneen arvonlisäveron palautukseen ensimmäisen suorituksen osalta.

39. Komissio on suhtautunut varauksella siihen, että ensimmäisestä palvelusuorituksesta pitäisi maksaa Itävallan arvonlisäveroa. Tämä toimielin on täsmentänyt, että direktiivin 2006/112 44 artiklassa säädetyn yleisen säännön mukaan verovelvollisten välisten palvelujen (B2B)

suorituspaikka on paikka, jossa palvelun vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka, joka SK Telecomin osalta on Etelä-Koreassa.(5)

40. Unionin tuomioistuimen ei mielestäni ole aiheellista pohtia tätä kysymystä, koska yhtäältä unionin tuomioistuimelta ei ole kysytty ensimmäisestä palvelusuorituksesta ja koska toisaalta ennakkoratkaisupyyntönsä ei mitenkään selitetä sitä.

41. Tämä ensimmäisen palvelusuorituksen Itävallassa tapahtuvaan verotukseen liittyvä epävarmuus ei kuitenkaan missään tapauksessa aseta kyseenalaiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten merkityksellisyyttä, koska se, onko toisesta palvelusuorituksesta maksettava Itävallan arvonlisäveroa, riippuu unionin tuomioistuimen näihin kysymyksiin antamista vastauksista.

42. Lopuksi on todettava, että SK on vahvistanut, että olisi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä(6) tarkoitetulla tavalla keinotekoisia jakaa samalla SIM-kortilla toteutetut eri viestinnät osiin. Näin ollen pääasiassa kyseessä olevat verkkovierailupalvelut ovat osa SK:n asiakkailleen tarjoamaa verkkoviestinpalvelukokonaisuutta, jonka suorituspaikka on Etelä-Koreassa ja joka ei siis ole arvonlisäveron alainen unionissa.

43. Nämä perustelut eivät ole mielestäni vakuuttavia. Huomaan, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä.(7) Näin ollen suoritusta on arvonlisäverotuksessa pidettävä yhtenä kokonaisuutena vain silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia(8).

44. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset verkkovierailupalvelut, joilla tarjotaan pääsy matkaviestinverkkoon muussa kuin alkuperämaassa, ovat kuitenkin objektiivisesti erotettavissa alkuperämaassa tarjottavista matkaviestinpalveluista.

45. Kuten Espanjan hallitus on perustellusti korostanut, käytännössä asiakkaille osoitetuista laskuista voidaan tavallisesti yksilöidä verkkovierailupalvelut paikallisesta verkosta erillisinä palveluina. Näistä laskuista käyvät ilmi muun muassa valtion, jossa verkkovierailu on tapahtunut, verkkoon saapuvat ja siitä lähtevät puhelut sekä siinä käytetyn datan määrä. Näin ollen on niin, että vaikka asiakkaalla on oltava alkuperämaansa operaattorin kanssa sopimus voidakseen käyttää verkkovierailupalveluja, ne ovat erillisiä palveluja eivätkä liitännäisiä niihin palveluihin, joita operaattori tarjoaa asiakkailleen paikallisen verkon käyttämiseksi.

B Direktiivin 2006/112 59, 59 a ja 59 b artiklan välinen suhde

46. Direktiivin 2006/112 59, 59 a ja 59 b artiklassa säädetään tiettyjen palvelusuoritusten suorituspaikkoja koskevista erityisistä liittymäperusteista.(9)

47. Aluksi huomautan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu perustellusti siihen lähtökohtaan, että pääasiassa kyseessä olevat verkkovierailupalvelut ovat direktiivin 2006/112 24 artiklan 2 kohdassa(10) tarkoitettuja televiestintäpalveluja. Yksikään unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneistä osapuolista ei ole riitauttanut tätä näkemystä.

48. Koska kansallisessa lainsäädännössä ei ole tehty poikkeusta direktiivin 2006/112 59 a artiklan soveltamisesta, tämän direktiivin 59 artiklan i alakohdasta seuraa, että televiestintäpalvelujen, jotka suoritetaan ei-verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on unionin ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai

vakinainen asuinpaikkansa on, eli *unionin ulkopuolella*.

49. Selkeämmin ilmaistuna tässä säännöksessä säädetään, että televiestintäpalvelut, jotka suoritetaan henkilölle, joka ei ole verovelvollinen ja jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on unionin ulkopuolella, *eivät ole arvonlisäveron alaisia*.

50. Direktiivin 2006/112 59 a artiklassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuus poiketa tästä periaatteesta tietyn edellytyksin siirtämällä näiden palvelujen suorituspaikka alueelleen.

51. Ennakkoratkaisupyyynnöstä sekä Itävallan hallituksen ja komission esittämistä huomautuksista käy ilmi, että Itävallan tasavalta on käyttänyt tätä mahdollisuutta antamalla televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelujen suorituspaikan siirtämisestä annetun valtiovarainministerin asetuksen, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan.(11)

52. Täsmennän, että direktiivin 2006/112 59 b artiklan mukaan tämä televiestintäpalvelujen suorituspaikan siirtäminen on *pakollista*, kun nämä palvelut tarjotaan henkilölle, joka ei ole verovelvollinen mutta jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on *unionissa*. Viimeksi mainittu edellytys ei täyty pääasiassa kyseessä olevien palvelujen osalta, koska ne tarjotaan kyllä muille kuin verovelvollisille henkilöille mutta näiden henkilöiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on *unionin ulkopuolella* eli Etelä-Koreassa. Näin ollen tämä säännös ei ole merkityksellinen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin vastaamiseksi, kuten Espanjan hallitus ja komissio ovat perustellusti korostaneet.

53. Lisäksi täsmennän, että direktiivin 2006/112 59 a artiklassa *tarjotun mahdollisuuden soveltamisala* on laajempi kuin tämän direktiivin 59 b artiklassa *säädetyin velvollisuuden soveltamisala*, kuten komissio on perustellusti huomauttanut. Toisin sanoen, ja kuten näiden kahden säännöksen sanamuodosta käy ilmi, mainitun direktiivin 59 a artiklassa valtioille annettua mahdollisuutta ei ole rajattu saman direktiivin 59 b artiklassa tarkoitettuihin tilanteisiin.

54. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin vastaamiseksi on tutkittava edellytykset sille, että jäsenvaltio voi toteuttaa direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädetyin mahdollisuuden siirtää alueelleen tiettyjen palvelujen ja erityisesti televiestintäpalvelujen suorituspaikan.

55. Tältä osin on erotettava toisistaan kaksi edellytystä.

56. Ensinnäkin edellytetään, että palvelujen ”tosiasiallinen käyttö ja [ranskaksi: tai] hyödyntäminen” tapahtuu kyseessä olevan jäsenvaltion alueella. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee tätä edellytystä.

57. Toiseksi jäsenvaltiot voivat käyttää tätä mahdollisuutta ”kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämiseksi”. Toinen kysymys koskee tätä edellytystä.

C Palvelujen tosiasiallista käyttöä tai hyödyntämistä kyseessä olevan jäsenvaltion alueella koskeva vaatimus (ensimmäinen kysymys)

58. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat jäsenvaltiossa sijaitsevan matkaviestinverkon käyttämisen ja jotka kolmanteen maahan sijoittautunut matkaviestinoperaattori tarjoaa sellaisille käyttäjille, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on tässä kolmannessa maassa mutta jotka oleskelevat tilapäisesti kyseisen jäsenvaltion alueella, ”käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti”

kyseisen jäsenvaltion alueella.

59. Itävallan ja Espanjan hallitukset sekä komissio ehdottavat, että tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, toisin kuin SK Telecom.

60. Ennen tähän kysymykseen vastaamista minun on valitettavasti korostettava tiettyjä jokseenkin yllättäviä epäjohtonmukaisuuksia, jotka myös SK Telecom on tuonut esille, eri kieliversioissa direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisessä kohdassa olevan ilmaisun ”tosiasiallinen käyttö [ja/tai] hyödyntäminen” osalta. On nimittäin niin, että kulloinkin tutkitun kieliversion mukaan tämä ilmaisu on joko muodossa ”tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen” tai ”tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen”.

61. Tämä ilmaisu on peräisin aikaisemmasta kuudennen direktiivin 77/388/ETY(12) 9 artiklan 3 kohdasta. Tämän säännöksen osalta on jo tuolloin ollut eroja sellaisten kieliversioiden välillä, joista toisissa käytettiin konjunktia ”tai” ja toisissa konjunktia ”ja”.(13) Täsmennän, että tätä säännöstä on jo tutkittu tuomiossa Athesia Druck, joka koski mainospalveluja, mutta tätä kieliversioiden välistä eroavaisuutta koskevaa ongelmaa ei kuitenkaan selvennetty(14).

62. Kuudennen direktiivin 77/388 uudelleen laatimista koskevassa ehdotuksessa, joka johti direktiivin 2006/112 antamiseen, komissio on käsittääkseen ehdottanut kaikkien kieliversioiden yhdenmukaistamista siten, että niissä käytettäisiin konjunktia ”tai”.(15)

63. On erikoista, että direktiiviä 2006/112 annettaessa ”tai”-sanaa puoltava ryhmä sai useita kannattajia mainitun ehdotuksen mukaisesti mutta ei saanut täydellistä voittoa. Englannin-, hollannin- ja ruotsinkieliset versiot ovat nimittäin tämän direktiivin 58 artiklan (tuleva 59 a artikla) alkuperäisessä versiossa pitäytyneet ”ja” -sanassa.(16)

64. Asioiden vaikeuttamiseksi entisestään direktiivin 2008/8 antaminen on siirtänyt useat kieliversiot – muun muassa italian- ja portugalinkieliset versiot – uudelleen ”ja” -sanan käyttöön. Näin ollen direktiivin 2006/112 59 a artiklan (tämän direktiivin aikaisempi 58 artikla) kieliversiot eroavat toisistaan käyttäen joko ”tai” -sanaa tai ”ja” -sanaa (17).

65. Korostan, että tämä ero on vieläkin olemassa mainitussa direktiivissä sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä (EU) 2020/85.(18)

66. Mielestäni oikeusvarmuuden vaatimukset edellyttävät, että ratkaistaan tämä ongelma, joka koskee direktiivin 2006/112 59 a artiklan eri kieliversioiden välistä eroa.

67. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä erityisesti arvonlisäverolainsäädännön alalla käy ilmi, että unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla unionin kielillä laaditut versiot. Unionin oikeuden tekstin erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen säännösten systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa se on.(19).

68. Tämän oikeuskäytännön mukaisesti on mielestäni neljä syytä, joiden perusteella direktiivin 2006/112 59 a artiklaa on tulkittava siten, että se edellyttää kyseessä olevien palvelujen tosiasiallista käyttöä tai hyödyntämistä jäsenvaltion alueella.

69. Ensinnäkin tämä tulkinta on sen nimenomaisen tahdon mukainen, jonka komissio on ilmaissut kuudennen direktiivin 77/388 uudelleen laatimisen hetkellä kaikkien kieliversioiden yhdenmukaistamisesta valitsemalla ilmaisun ”tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen”, kuten olen jo todennut tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohdassa. Unionin lainsäätäjä – eli Euroopan unionin

neuvosto ja Euroopan parlamentti – ei ole käsittääkseni kiistänyt tätä tahtoa tämän direktiivin osalta, joten eri kieliversioiden välinen eroavaisuus saattaa olla seuraus tämän ilmaisun jokseenkin epäonnistuneista käännoksistä.

70. Toiseksi tämä tulkinta on unionin lainsäätäjän sen tahdon mukainen, jonka mukaan palvelujen suorituspaikka on pääsääntöisesti paikka, jossa palvelu tosiasiallisesti kulutetaan.(20) Tämä tahto on myös arvonnisäverokomitean tästä asiasta ilmaiseman kannan mukainen,(21) kuten Itävallan hallitus on perustellusti todennut: ”Arvonnisäverokomitea on lähes yksimielinen siitä, että paikkana, jossa televiestintäpalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut sekä sähköiset palvelut tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään, pidetään paikkaa, jossa palvelun vastaanottaja voi *tosiasiallisesti käyttää* hänelle tarjottua palvelua. Tavanomaisissa olosuhteissa kyse on fyysisestä paikasta, jossa palvelu suoritetaan.”

71. Kolmanneksi tämä tulkinta on välttämätön semanttiselta kannalta ilmaisujen ”käyttö” ja ”hyödyntäminen” välisen suhteen vuoksi. Ranskan akatemian (Académie française) määritelmän mukaan hyödyntämisestä on ”omaisuuden käyttäminen, siihen vetoaminen ja sen hallitseminen siitä hyötymiseksi”. Tämän yleisen määritelmän mukaisesti ei mielestäni ole mahdollista hyödyntää omaisuutta *käyttämättä sitä*. Toisin sanoen kaikki hyödyntäminen edellyttää käyttöä, ja tällä viimeksi mainitulla ilmaisulla on yleisempi merkitys.

72. Näin ollen sanalta ”käyttö” vietäisiin tehokas vaikutus ilmaisussa ”tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen” (joka edellyttäisi aina hyödyntämistä) mutta näin ei tapahdu ilmaisussa ”tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen” (joka koskee joko pelkkää käyttöä tai hyödyntämistä).

73. Lopuksi ja neljänneksi on todettava, että ilmaisua ”tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen” puoltava tulkinta käy ilmi direktiivin 2006/112 59 a artiklan asiayhteydestä. Termillä ”hyödyntäminen” on taloudellinen konnotaatio, kuten edellä mainittu Ranskan akatemian määritelmä osoittaa. Saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti kaikki liiketoiminta on kuitenkin poikkeuksia lukuun ottamatta arvonnisäveron alaista. Näin ollen ilmaisulla ”tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen” johtaisi tämän tulkinnan mukaan siihen, että mainitun direktiivin 59 a artiklan soveltamisalan ulkopuolelle suljettaisiin palvelut, jotka suoritetaan muille kuin verovelvollisille henkilöille, koska nämä henkilöt eivät ”hyödynnä” mainittuja palveluja.

74. Tällainen tulkinta olisi vastoin sitä normatiivista asiayhteyttä, johon tämä säännös kuuluu, ainakin kahdesta syystä. Yhtäältä direktiivin 2006/112 59 a artiklan toisessa kohdassa suljetaan nimenomaisesti sen soveltamisalan ulkopuolelle tietyt muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettut palvelut, mikä merkitsee loogisesti sitä, että tällaisiin palveluihin sovelletaan lähtökohtaisesti tätä säännöstä. Toisaalta mainittu 59 a artikla antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden poiketa tämän direktiivin 59 artiklasta, joka koskee yksinomaan muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettuja palveluja.

75. Näin ollen voidaan tiivistäen todeta, että on kiistatonta, että direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäinen kohta koskee muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettuja palveluja. Nämä muut kuin verovelvolliset henkilöt eivät kuitenkaan ”hyödynnä” heille suoritettuja palveluja, koska hyödyntäminen edellyttäisi liiketoimintaa, vaan he vain ”käyttävät” niitä. Näin ollen tätä säännöstä on väistämättä tulkittava siten, että se edellyttää ”tosiasiallista käyttöä tai hyödyntämistä” kyseessä olevan jäsenvaltion alueella.

76. Edellä esitetyn perusteella päättelen, että direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se edellyttää palvelujen tosiasiallista käyttöä tai hyödyntämistä kyseessä olevan jäsenvaltion alueella.

77. Mielestäni ei kuitenkaan ole epäilystäkään siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset

verkkovierailupalvelut ovat selvästi tosiasiallisen *käytön* kohteena kyseessä olevan jäsenvaltion alueella.

78. Huomautan, että tällaiset verkkovierailupalvelut koskevat vain sitä, että kyseessä olevassa jäsenvaltiossa eli pääasiassa Itävallassa tilapäisesti oleskelevat henkilöt käyttävät tämän jäsenvaltion matkaviestinverkkoa, lukuun ottamatta sellaista televiestintäpalvelujen käyttöä, jossa käytetään alkuperämaana olevan kolmannen maan eli pääasiassa Etelä-Korean matkaviestinverkkoa.(22)

79. Kolme seikkaa puoltavat mielestäni vahvasti sitä, että kyse on verkkovierailupalvelujen tosiasiallisesta käytöstä kyseessä olevassa jäsenvaltiossa.

80. Ensinnäkin käytettävä matkaviestinverkko on tässä jäsenvaltiossa. Toiseksi käyttäjät, joille annetaan pääsy tähän verkkoon, oleskelevat mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti. Kolmanneksi, ja kuten Espanjan hallitus on korostanut, tällaisia verkkovierailupalveluja voidaan käyttää ainoastaan kyseisen jäsenvaltion alueella. On nimittäin niin, että pääasian oikeusriidan olosuhteissa näiden käyttäjien, joiden kotipaikka on Etelä-Koreassa, oleskelu Itävallan alueella on ainoa syy siihen, että he pyytävät pääsyä Itävallan matkaviestinverkkoon.

81. Lisäksi, kuten komissio on perustellusti todennut, korealaisten asiakkaiden pääsy Itävallan matkaviestinverkkoon tapahtuu samalla tavoin kuin itävaltalaisen asiakkaan pääsy tähän samaan verkkoon, mikä selvä osoitus tosiasiallisesta käytöstä Itävallassa.

82. Näin ollen olen vakuuttunut siitä, että pääasiassa kyseessä olevia palveluja käytetään tosiasiallisesti Itävallan alueella.

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen seuraavasti: Direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat jäsenvaltiossa sijaitsevan matkaviestinverkon käyttämisen ja jotka kolmanteen maahan sijoittautunut matkaviestinoperaattori tarjoaa sellaisille käyttäjille, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on tässä kolmannessa maassa mutta jotka oleskelevat tilapäisesti kyseisen jäsenvaltion alueella, ”käytetään tosiasiallisesti” kyseisen jäsenvaltion alueella.

D Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämistä koskeva vaatimus (toinen kysymys)

84. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee, onko direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämisen vaatimus täyttyy, kun ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltaisista verkkovierailupalveluista ei kolmannessa maassa kanneta arvonlisäveron kaltaista veroa.

85. Samalla tavoin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse sekä Espanjan hallitus ja komissio ovat perusteluissaan esittäneet, katson, että mahdollinen verottaminen kolmannessa maassa eli pääasiassa Etelä-Koreassa on tämän säännöksen soveltamisen kannalta merkityksetön seikka.

86. Muunlainen tulkinta johtaisi nimittäin siihen, että unionin tasolla yhdenmukaistettujen verosäännösten soveltaminen olisi riippuvainen kolmannessa maassa sovellettavasta verokohtelusta. Vaikka tällaisen edellytyksen asettaminen ei itsessään ole mahdotonta, tämän on mielestäni oltava unionin lainsäätäjän nimenomainen ja yksiselitteinen valinta. Asia ei kuitenkaan ole näin direktiivin 2006/112 59 a artiklan osalta; siinä ei mainita kolmatta maata.

87. Tätä tulkintaa tukee arvonlisäverokomitean asiasta ilmaisema kanta:(23)
"Arvonlisäverokomitea on yksimielinen siitä, että jäsenvaltioiden mahdollisuus verottaa alueellaan tosiasiallisesti käytettyjä tai hyödynnettyjä palveluja ei riipu verokohtelusta, jota palveluihin sovelletaan [unionin] ulkopuolella. Erityisesti se seikka, että palvelua voidaan verottaa kolmannessa maassa sen kansallisten sääntöjen nojalla, ei estä jäsenvaltiolta verottamasta tätä palvelua, mikäli sitä käytetään tai hyödynnetään tosiasiallisesti kyseisen jäsenvaltion alueella."

88. Itse asiassa ilmaisu "kaksinkertainen verotus, verottamatta jättäminen tai kilpailun vääristyminen" tarkoittaa verokohtelua *unionin tasolla*. Toisin sanoen se, että jäsenvaltio käyttää direktiivin 2006/112 59 a artiklassa tarjottuja mahdollisuuksia, edellyttää kaksinkertaista verotusta, verottamatta jättämistä tai kilpailun vääristymistä *unionin tasolla*.

89. Erityisesti direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan osalta on selvää, että tähän säännökseen turvautumista ei voida perustella sillä, että halutaan välttää kaksinkertainen verotus, koska tämä johtaa käytännössä kyseessä olevan palvelusuorituksen verottamiseen kyseisessä jäsenvaltiossa.

90. Sitä vastoin tämän mahdollisuuden käyttäminen voidaan perustella sillä, että halutaan välttää verottamatta jättäminen tai kilpailun vääristyminen unionissa.

91. Pääasiassa ei ole kiistetty sitä, että kyseessä olevat verkkovierailupalvelut eivät ole arvonlisäveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa. Näin ollen se, että Itävallan tasavalta turvautuu direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaan siirtääkseen tällaisten palvelujen suorituspaikan alueelleen sillä seurauksella, että nämä palvelut ovat Itävallan arvonlisäveron alaisia, on perusteltavissa sillä, että halutaan välttää verottamatta jättäminen unionissa.

92. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen seuraavasti: Direktiivin 2006/112 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen estämisen vaatimus täyttyy, kun ensimmäisessä kysymyksessä kuvatus kaltaisista verkkovierailupalveluista ei kanneta arvonlisäveroa unionissa, mikä merkitsee tässä säännöksessä tarkoitettua verottamatta jättämistä. Sitä vastoin verokohtelulla kolmannessa maassa ei ole merkitystä mainitun säännöksen soveltamisen kannalta.

V Päätelmät

93. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzgerichtin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU, 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verkkovierailupalveluja, jotka mahdollistavat jäsenvaltiossa sijaitsevan matkaviestinverkon käyttämisen ja jotka kolmanteen maahan sijoittautunut matkaviestinoperaattori tarjoaa sellaisille käyttäjille, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on tässä kolmannessa maassa mutta jotka

oleskelevat tilapäisesti kyseisen jäsenvaltion alueella, "käytetään tosiasiallisesti" kyseisen jäsenvaltion alueella.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/88, 59 a artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa on tulkittava myös siten, että "kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen" estämisen vaatimus täyttyy, kun ensimmäisessä kysymyksessä kuvatus kaltaisista verkkovierailupalveluista ei kanneta arvonlisäveroa unionissa, mikä merkitsee tässä säännöksessä tarkoitettua verottamatta jättämistä. Sitä vastoin verokohtelulla kolmannessa maassa ei ole merkitystä mainitun säännöksen soveltamisen kannalta.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL 2010, L 326, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112).

3 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta 7.12.2010 annettu neuvoston direktiivi 2010/88/EU (EUVL L 2010, L 326, s. 1). Täsmennän vielä, että säännöksiä, joiden tulkintaa ennakkoratkaisukysymyksiin vastaaminen edellyttää, ja erityisesti direktiivin 2006/112 59 artiklaa on viimeksi muutettu direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) 2 artiklalla.

4 Täsmennän, että näitä säännöksiä on 1.1.2015 alkaen muutettu merkittävästi direktiivin 2008/8 5 artiklan nojalla, mikä on merkinnyt erityisesti direktiivin 2006/112 59 artiklan ensimmäisen kohdan i alakohdan, 59 a artiklan toisen kohdan ja 59 b artiklan poistamista.

5 Jos, kuten komissio ehdottaa, Itävallan arvonlisävero on kannettu virheellisesti tästä ensimmäisestä palvelusuorituksesta, on selvää, että SK Telecomilla on oikeus tämän perusteettomasti kannetun veron palautukseen. Täsmennän, että tällainen tilanne eroaa tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohdassa esitetystä arvonlisäveron palautusmenettelystä, koska viimeksi mainittu menettely koskee arvonlisäveroa, joka on kannettu asianmukaisesti mutta jonka palautusta SK Telecom voi vaatia, mikäli se ei ole suorittanut verollisia liiketoimia Itävallassa.

6 Ks. mm. tuomio 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 26–32 kohta); tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 13–28 kohta) ja tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, 19–26 kohta).

7 Ks. mm. tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Ks. mm. tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksinen).

9 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 44 ja 45 artiklassa on yleissääntö palvelujen suorituksen verotuksellisen liittymäkohdan paikan määrittämiseksi, kun taas saman direktiivin 46–59 a artiklassa on eräitä erityisiä liittymiä. Arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan ei voida katsoa olevan ensisijaisia suhteessa saman direktiivin 46–59 a artiklaan. On kulloinkin selvitettävä, kuuluuko tilanne kyseisen direktiivin 46–59 a artiklassa erikseen mainittuihin tilanteisiin. Jos näin ei ole, kyseinen tilanne kuuluu direktiivin 44 ja 45 artiklan soveltamisalaan (ks. mm. tuomio 8.12.2016, A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, 18 kohta; tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 20 ja 21 kohta ja tuomio 2.7.2020, Veronsaajien

oikeudenvallontayksikkö (Konesalipalvelu), C-215/19, EU:C:2020:518, 51 ja 54 kohta).

10 Tämän säännöksen mukaan 'televiestintäpalveluina' pidetään "palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, tekstin, kuvien ja äänien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen".

11 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 12 kohta.

12 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

13 Seuraavissa kieliversioissa käytettiin konjunktia "ja": ks. mm. ranskankielinen versio (l'utilisation et l'exploitation effectives), englanninkielinen versio (effective use and enjoyment), italiansankielinen versio (l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego), espanjankielinen versio (la utilización y la explotación efectivas), hollanninkielinen versio (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie), portugalinkielinen versio (a utilização e a exploração efectivas) ja ruotsinkielinen versio (den egentliga användningen och utnyttjandet). Seuraavissa kieliversiossa käytettiin konjunktia "tai": ks. mm. saksankielinen versio (tatsächliche Nutzung oder Auswertung) ja tanskankielinen versio (faktiske benyttelse eller udnyttelse).

14 Tuomio 19.2.2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, 28–33 kohta).

15 Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, KOM/2004/0246 lopullinen, 15.4.2004, 58 artikla Ks. mm. englanninkielinen versio (effective use and enjoyment), saksankielinen versio (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), tanskankielinen versio (faktiske benyttelse eller udnyttelse), italiansankielinen versio (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), espanjankielinen versio (la utilización o la explotación efectivas), hollanninkielinen versio (het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie), portugalinkielinen versio (a utilização ou a exploração efectivas) ja ruotsinkielinen versio (den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet).

16 "Ja" -konjunktia käyttävät kieliversiot: ks. mm. englanninkielinen versio (effective use and enjoyment), hollanninkielinen versio (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie) ja ruotsinkielinen versio (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet). "Tai" -konjunktia käyttävät kieliversiot: ks. mm. saksankielinen versio (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), tanskankielinen versio (faktiske benyttelse eller udnyttelse), ranskankielinen versio (l'utilisation ou l'exploitation effectives), italiansankielinen versio (l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego), espanjankielinen versio (la utilización o la explotación efectivas) ja portugalinkielinen versio (a utilização ou a exploração efectivas).

17 "Ja" -konjunktia käyttävät kieliversiot: ks. mm. englanninkielinen versio (effective use and enjoyment), italiansankielinen versio (l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione), hollanninkielinen versio (het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie), portugalinkielinen versio (a utilização e a exploração efectivas) ja ruotsinkielinen versio (den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet). "Tai" -konjunktia käyttävät kieliversiot: ks. mm. saksankielinen versio (tatsächliche Nutzung oder Auswertung), tanskankielinen versio (faktiske benyttelse eller udnyttelse), ranskankielinen versio (l'utilisation ou l'exploitation effectives), espanjankielinen versio (la utilización o la explotación efectivas).

18 Direktiivin 2006/112 muuttamisesta 18.2.2020 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2020/285 (EUVL 2020, L 62, s. 13). Tätä direktiiviä sovelletaan sen 3 artiklan 1 kohdan mukaan 1.1.2025 alkaen.

19 Ks. mm. tuomio 26.9.2013 komissio v. Suomi (C-309/11, ei julkaistu, EU:C:2013:610, 49 kohta) ja tuomio 12.10.2017, Lombard Ingotlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, 21 kohta).

20 Ks. tältä osin direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmas perustelukappale: ”Kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. – –”. Ks. myös tuomio 13.3.2019 Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, 29 kohta). Täsmennän vielä kattavuuden vuoksi, että direktiivillä 2008/8 muutettiin perusteellisesti kuudennen direktiivin 77/388 muuttamisesta 17.6.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/59/EY (EYVL 1999, L 162, s. 63) käyttöön otettua järjestelmää. Näin ollen perusteet, joihin SK Telecom on vedonnut ja jotka perustuvat direktiivin 1999/59 johdanto-osan perustelukappaleisiin, ovat merkityksettömiä nyt käsiteltävässä asiassa.

21 Arvonlisäverokomitea, 30.9.2009 pidetyssä 89. kokouksessa laaditut suuntaviivat, asiakirja B, Taxud.D.1(2010)176579, nro 645, saatavilla osoitteessa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

22 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

23 Arvonlisäverokomitea, 30.9.2009 pidetyssä 89. kokouksessa laaditut suuntaviivat, asiakirja B, Taxud.D.1(2010)176579, nro 645, saatavilla osoitteessa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf