

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEA

od 22. listopada 2020.(1)

Predmet C-593/19

SK Telecom Co. Ltd

protiv

Finanzamt Graz-Stadt

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112 – Mjere za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja – ?lanak 59.a – Telekomunikacijski sektor – Mobilna telefonija – Usluge roaminga – Državljan treće zemlje koji se privremeno nalaze na državnom području države ?lanice – Mjesto pružanja usluga – Mogućnost premještanja tog mjesta na državno područje dotične države ?lanice – Zahtjev stvarnog korištenja ili uživanja na državnom području države ?lanice – Slučajevi dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja – Irelevantnost poreznog tretmana u trećoj zemlji”

I. Uvod

1. Odlukom od 29. srpnja 2019., koju je Sud zaprimio 5. kolovoza 2019., Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju ?lanka 59.a prvog stavka točke (b) Direktive 2006/112(2).
2. Ovaj je zahtjev upućen u okviru spora između SK Telecoma Co. Ltd, društva sa sjedištem u Južnoj Koreji, s jedne strane, i Finanzamta de Graz-Stadt (Porezna uprava u Grazu, Austrija) (u daljnjem tekstu: Finanzamt), s druge strane, u vezi s poreznim tretmanom usluga roaminga koje to društvo pruža korisnicima koji imaju prebivalište u Južnoj Koreji, ali se privremeno nalaze u Austriji, i kojima im se pruža pristup pokretnoj telefonskoj mreži u toj državi ?lanici.
3. Upućenim pitanjima nastoji se, u biti, utvrditi ovlaštuje li prethodno navedena odredba Republiku Austriju da premjesti mjesto pružanja takvih usluga roaminga na svoje državno područje, s tom posljedicom da će one podlijeagati austrijskom porezu na dodanu vrijednost (PDV).
4. U nastavku svojeg mišljenja predložit će Sudu da na ta pitanja odgovori potvrdno.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Budući da su usluge o kojima je riječ u glavnom postupku pružane tijekom 2011., verzija Direktive 2006/112 primjenjiva u glavnom postupku jest ona koja proizlazi iz izmjena koje su zadnje provedene Direktivom 2010/88 čiji je rok za prenošenje istekao 1. siječnja 2011. na temelju njezina članka 2.(3).

6. Direktiva 2006/112 sadržava glavu V. naslovljenu „Mjesto oporezivih transakcija”. Unutar te glave V., poglavlje 3. posvećeno je „Mjest[u] pružanja usluga”. To poglavlje 3. uključuje odjeljak 3. posvećen „Posebn[im] odredb[ama]”. Članci 59., 59.a i 59.b Direktive 2006/112 obuhvaćeni su tim odjeljkom 3.(4).

7. Članak 59. te direktive, koji je obuhvaćen odsjekom 9. naslovljenim „Pružanje usluga osobama koje nisu porezni obveznici izvan [Unije]” određuje:

„Mjesto pružanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik, koja ima poslovni nastan ili stalnu adresu ili uobičajeno boravište izvan [Unije], je mjesto gdje ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište:

[...]

(i) telekomunikacijske usluge;

[...]”

8. Članci 59.a i 59.b Direktive 2006/112 nalaze se u odsjeku 10. naslovljenom „Sprežavanje dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja”.

9. U skladu s člankom 59.a navedene direktive:

„Kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje, neoporezivanje ili narušavanje tržišnog natjecanja, države članice mogu, s obzirom na usluge čije je mjesto pružanja uređeno prema člancima 44., 45., 56. i 59.:

(a) smatrati da se mjesto pružanja bilo koje ili svih usluga koje se nalazi na njihovom državnom području, nalazi izvan [Unije], ako se usluge stvarno koriste [ili] uživaju izvan [Unije];

(b) smatrati da se mjesto pružanja bilo koje ili svih usluga koje se nalazi izvan [Unije], nalazi na njihovom državnom području, ako se usluge stvarno koriste [ili] uživaju na njihovom državnom području.

Međutim, ova se odredba ne primjenjuje na elektronički pružene usluge kada su te usluge pružene osobama koje nisu porezni obveznici i nemaju poslovni nastan unutar Zajednice.”

10. Članak 59.b te iste direktive određuje:

„Države članice primjenjuju članak 59.a [prvi stavak točku] (b) na telekomunikacijske usluge i na usluge radijskog i televizijskog emitiranja, kako se navodi u članku 59. prvom stavku točki (j), koje su pružene osobama koje nisu porezni obveznici koje imaju poslovni nastan u državi članici ili imaju stalnu adresu ili uobičajeno boravište u državi članici, od strane poreznog obveznika koji ima sjedište poslovanja izvan [Unije] ili stalni poslovni nastan tamo od kuda pruža usluge ili koji u nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana ima stalnu adresu ili

uobičajeno boravište izvan [Unije].”

B. Austrijsko pravo

11. Članak 3. Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet) iz 1994. (BGBl. 663/1994; u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.), u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (BGBl. I 34/2010), određuje:

„[...]

(13.) Smatra se da se druge usluge u smislu stavka 14. nalaze:

(a) ako primatelj nije poduzetnik u smislu stavka 5. točke 3. i nema prebivalište, sjedište ili uobičajeno boravište na području [Unije], smatra se da je druga usluga pružena u primateljevu prebivalištu, sjedištu ili uobičajenom boravištu na državnom području treće zemlje;

[...]

(14.) Sljedeće se usluge smatraju drugim uslugama u smislu stavka 13.:

[...]

12. telekomunikacijske usluge;

[...]

(16.) Radi izbjegavanja služajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja, Bundesminister für Finanzen (savezni ministar financija) može uredbom predvidjeti da se za druge usluge, čije se mjesto pružanja određuje u skladu sa stavcima 6., 7., 12. ili stavkom 13. točkom (a), smatra da se pružaju u mjestu u kojem se te druge usluge koriste ili uživaju. Slijedom toga, može se smatrati da se druga usluga pruža:

1. na državnom području treće zemlje umjesto na nacionalnom državnom području; i

2. na nacionalnom državnom području umjesto na državnom području treće zemlje. Ova se odredba ne primjenjuje na usluge, u smislu stavka 14. točke 14., kada primatelj nije poduzetnik u smislu stavka 5. točke 3. i nema prebivalište, sjedište ili uobičajeno boravište na području [Unije].”

12. U skladu s Uredbom saveznog ministra financija o premještanju mjesta drugih usluga u služaju telekomunikacijskih usluga, te usluga radijskog i televizijskog emitiranja (BGBl. II. 383/2003), u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (BGBl. II. 221/2009):

„U skladu s člankom 3.a stavkom 10. točkama 13. i 14. te člankom 3.a stavkom 13. UStG-a iz 1994., u verziji koja proizlazi iz saveznog zakona BGBl. I. 71/2003, određuje se sljedeće:

Članak 1. Kada se mjesto pružanja usluge iz članka 3.a stavka 14. točaka 12. i 13. UStG-a iz 1994., BGBl. 663, u verziji koja proizlazi iz saveznog zakona BGBl. I. 52/2009, nalazi izvan područja [Unije] na temelju članka 3.a UStG-a iz 1994., usluga je pružena na nacionalnom državnom području, kada se na njemu koristi ili uživa.

Članak 2. Telekomunikacijskim uslugama smatraju se usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, riječi, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, optičkih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uključujući povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem.”

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

13. SK Telecom jest poduzeće za mobilnu telefoniju sa sjedištem u Južnoj Koreji.
14. SK Telecom je 2011. pružao usluge mobilne telefonije određenim svojim klijentima koji se privremeno nalaze u Austriji, ali inače imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Južnoj Koreji.
15. Kako bi se tim osobama omogućilo da se koriste svojim mobilnim telefonima tijekom svojeg boravka u Austriji, austrijski mrežni operator stavio je SK Telecomu svoju mrežu na raspolaganje uz plaćanje naknade za korištenje uvećane za austrijski PDV (20 %).
16. SK Telecom je svojim klijentima zaračunao troškove roaminga za korištenje austrijskom mrežom.
17. Potom je SK Telecom podnio zahtjev za povrat PDV-a koji mu je zaračunao austrijski mrežni operator.
18. Finanzamt je odbio taj zahtjev za povrat. To se odbijanje zasnivalo, u biti, na obvezi da se troškovi roaminga, koje je SK Telecom zaračunao svojim klijentima, podvrgnu austrijskom PDV-u, u skladu s austrijskom uredbom o premještanju mjesta pružanja usluga, jer te telekomunikacijske usluge nisu u Južnoj Koreji podlijegale davanju koje je usporedivo s austrijskim PDV-om. Budući da SK Telecom nije obavljao oporezive transakcije u Austriji, on se nije mogao koristiti povratom PDV-a u okviru pojednostavljenog postupka za povrat.
19. Budući da je njegova žalba pred Finanzamtom odbijena, SK Telecom podnio je tužbu Bundesfinanzgerichtu (Savezni financijski sud).
20. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud), koji je u ovom predmetu sud koji je uputio predmet, prihvatio je tužbu SK Telecoma. Taj sud pojašnjava da svoju odluku nije zasnovao na mogućem usporedivom oporezivanju u trećoj zemlji, nego na okolnosti da s pravom Unije nije u skladu austrijska uredba o premještanju mjesta pružanja usluga na temelju koje se mjesto pružanja usluga roaminga od strane SK Telecoma nalazi na austrijskom državnom području.
21. Taj sud smatra da iz članaka 59.a i 59.b Direktive 2006/112 proizlazi da država članica može premjestiti mjesto pružanja usluga na svoje državno područje samo u pogledu telekomunikacijskih usluga koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici unutar Unije.
22. U praksi, to tumačenje podrazumijeva da pružanje usluga od strane SK Telecoma kojima se njegovim klijentima s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Južnoj Koreji omogućava da se u Austriji koriste svojom pretplatom na mobilnu telefoniju preko austrijske pokretne mreže, nije oporeziva transakcija na austrijskom državnom području. Slijedom navedenog, SK Telecom ima temelja da u okviru pojednostavljenog postupka za povrat dobije povrat austrijskog PDV-a isplaćenog austrijskom mrežnom operateru.
23. Povodom redovne revizije koju je podnio Finanzamt, Verwaltungsgerichtshof (Upravni sud, Austrija) ukinuo je presudom od 13. rujna 2018. odluku Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud).

24. Verwaltungsgerichtshof (Upravni sud) smatra da dok članak 59.b Direktive 2006/112 određuje *obvezu* premještanja mjesta pružanja usluga, kada poduzetnik sa sjedištem u trećoj zemlji pruža telekomunikacijske usluge osobama koje nisu porezni obveznici unutar države članice, članak 59.a te direktive predviđa *mogućnost* premještanja mjesta pružanja usluga u slučajevima koji nisu obuhvaćeni člankom 59.b navedene direktive.
25. Taj sud smatra, nasuprot mišljenju koje je iznio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud), da je austrijski zakonodavac legitimno iskoristio mogućnost predviđenu člankom 59.a Direktive 2006/112 kada je donio austrijsku uredbu o premještanju mjesta pružanja usluga.
26. Nakon što mu je Verwaltungsgerichtshof (Upravni sud) vratio predmet na ponovno odlučivanje, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) još gaji sumnje glede usklađenosti tog nacionalnog sustava s člankom 59.a Direktive 2006/112.
27. U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 59.a [prvi stavak] točku (b) Direktive [2006/112] tumačiti na način da se korištenjem roaminga u državi članici u obliku pristupa tuzemnoj pokretnoj mreži, kako bi „krajnji korisnik koji nije porezni obveznik”, koji se privremeno nalazi u tuzemstvu, ostvario ulazne i izlazne veze, [usluge] „koriste i uživaju”, time se opravdava premještanje mjesta pružanje usluge iz treće zemlje u tu državu članicu iako i operater mobilne telefonije kao i krajnji korisnik nemaju poslovni nastan unutar [Unije] te krajnji korisnik nema niti prebivalište ili uobičajeno boravište na području [Unije]?”

2. Treba li članak 59.a [prvi stavak] točku (b) Direktive [2006/112] tumačiti na način da se mjesto pružanja telekomunikacijskih usluga kao što je navedeno u prvom pitanju, koje se u skladu s člankom 59. [te direktive] nalaze izvan [Unije], može premjestiti na područje države članice iako i operater mobilne telefonije kao i krajnji korisnik nemaju poslovni nastan na području [Unije] te krajnji korisnik nema niti prebivalište ili uobičajeno boravište na području [Unije], samo zato što telekomunikacijske usluge u trećoj državi ne podliježu davanju koje je usporedivo s [PDV-om] prema pravu Unije?”

28. Tajništvo Suda zaprimilo je 5. kolovoza 2019. zahtjev za prethodnu odluku.

29. Pisana očitovanja podnijeli su SK Telecom, austrijska i španjolska vlada kao i Europska komisija.

IV. Analiza

30. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev želi saznati, u biti, treba li članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 tumačiti na način da država članica može na svoje državno područje premjestiti mjesto usluga roaminga kojima se omogućava korištenje pokretnom mrežom koja se nalazi u toj državi članici, s obzirom na to da te usluge pruža operater mobilne telefonije sa sjedištem u trećoj zemlji korisnicima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji, ali se privremeno nalaze na državnom području navedene države članice.

31. Nakon prikaza praktičnog značaja ovog predmeta kao i odnosa među člancima 59., 59.a i 59.b Direktive 2006/112, izložiti u razloge zbog kojih smatram da valja potvrdno odgovoriti na pitanja suda koji je uputio zahtjev.

A. Praktični značaj ovog predmeta

32. Prije nego što započinem s ispitivanjem tih dvaju pitanja, želim otkloniti svaku sumnju koja može postojati glede praktičnog značaja ovog predmeta.

33. Usluga roaminga u mobilnoj telefoniji, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, uključuje pružanje dviju usluga s obzirom na PDV.

34. Prva usluga tiče se samo telekomunikacijskih poduzeća, isključujuči korisnike telefona (odnos „business-to-business” ili „B2B”). Mrežni operater koji posluje u zemlji roaminga (Austrija) otvara svoju mrežu operateru mobilne telefonije sa sjedištem u zemlji podrijetla (SK Telecom, sa sjedištem u Koreji) uz plaćanje naknade.

35. Druga usluga povezuje operatera mobilne telefonije iz zemlje podrijetla (SK Telecom) i korisnike telefona koji su se pretplatili na njegove usluge (odnos „business-to-consumer” ili „B2C”). Na neki način taj operater daje korisnicima koji se nalaze u zemlji roaminga (Austrija) u „podnajam” pristup mreži koji je prethodno dobio u okviru prve usluge.

36. Iako se pitanja koja su upućena Sudu odnose samo na tu *drugu* uslugu (između SK Telecoma i njegovih pretplatnika), i konkretnije na mjesto pružanja te usluge, ta su se pitanja pojavila povodom zahtjeva za povrat koji je SK Telecom podnio u odnosu na *prvu* uslugu (između SK Telecoma i austrijskog mrežnog operatera).

37. Naime, povodom prve usluge austrijski je mrežni operater primijenio austrijski PDV. SK Telecom zatražio je povrat iznosa tog austrijskog PDV-a. Finanzamt mu je uskratio taj povrat uz argument da je druga usluga također podlijevala austrijskom PDV-u.

38. Tako su, ovisno o odgovorima koji će Sud dati na upućena pitanja, moguća dva rješenja spora u glavnom postupku, kao što je to s pravom Komisija naglasila:

– ili se mjesto pružanja druge usluge nalazi u Austriji: u tom slučaju SK Telecom je obveznik austrijskog PDV-a za iznose zaračunate njegovim pretplatnicima, pri čemu ima pravo na odbitak austrijskog PDV-a koji je platio kao pretporez na prvu uslugu;

– ili se mjesto pružanja druge usluge nalazi u Južnoj Koreji: u tom se slučaju austrijski PDV ne duguje na tu uslugu i SK Telecom ima pravo na povrat PDV-a plaćenog kao pretporez na prvu uslugu.

39. Komisija je iznijela određene prigovore glede okolnosti da prva usluga podliježe austrijskom PDV-u. Ta institucija pojašnjava da se prema općem pravilu uspostavljenom u članku 44. Direktive 2006/112, mjesto pružanja usluga između poreznih obveznika (odnos „B2B”) nalazi u mjestu gdje primatelj ima sjedište svojeg poslovanja, to jest u Južnoj Koreji što se tiče SK Telecoma(5).

40. Ne čini mi se svrsishodnim za Sud da razmotri tu problematiku s obzirom na to da, s jedne strane, Sud nije upitan u vezi s prvom uslugom, te da, s druge strane, zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava nikakvo objašnjenje s tim u vezi.

41. U svakom slučaju, ta nesigurnost glede oporezivanja prve usluge u Austriji ne dovodi u pitanje relevantnost pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da podlijevanje druge usluge austrijskom PDV-u ovisi o odgovorima koje će Sud dati na ta pitanja.

42. Naposljetku, SK Telecom tvrdio je da je „umjetno”, u smislu sudske prakse Suda(6), razdvojiti različite komunikacije koje potječu iz jedne te iste SIM kartice. Prema tome, usluge roaminga o kojima je riječ u glavnom postupku dio su jedinstvene usluge mobilne telefonije koja se pruža njezinim korisnicima i koja se nalazi u Južnoj Koreji te ne podliježe PDV-u u Uniji.

43. Ta mi argumentacija nije uvjerljiva. Podsjećam da za potrebe PDV-a svaku uslugu općenito valja smatrati različitom i neovisnom(7). Stoga, samo kada su dva elementa ili dvije radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezane da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi razdjeljivanje bilo umjetno, treba za iste smatrati da čine jedinstvenu uslugu za potrebe PDV-a(8).

44. No, usluge roaminga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku i koje se sastoje od nuđenja pristupa pokretnoj mreži u zemlji različitoj od zemlje podrijetla, objektivno su razdvojive od usluga mobilne telefonije koje se pružaju u zemlji podrijetla.

45. Kao što je to s pravom naglasila španjolska vlada, u praksi se na temelju razuna naslovljenih na korisnike obično mogu prepoznati usluge roaminga kao usluge zasebne od pristupa lokalnoj mreži. U tim su razunima navedeni, među ostalim, broj dolaznih i odlaznih poziva te količina podataka potrošena preko mreže posjeđene države, i to zahvaljujući uslugama roaminga. Stoga, iako klijent mora imati ugovor s operaterom svoje zemlje podrijetla kako bi mu pristupio, usluge roaminga čine uslugu koja je različita, a ne pomoćna u odnosu na onu koju operater pruža svojim klijentima radi pristupa lokalnoj mreži.

B. Odnos članka 59., 59.a i 59.b Direktive 2006/112

46. Članci 59., 59.a i 59.b Direktive 2006/112 uspostavljaju posebne poveznice glede mjesta pružanja određenih usluga(9).

47. Uvodno ističem da se sud koji je uputio zahtjev s pravom oslanja na pretpostavku prema kojoj usluge roaminga o kojima je riječ u glavnom postupku čine „telekomunikacijske usluge” u smislu članka 24. stavka 2. Direktive 2006/112(10). Tu pretpostavku nije osporavala niti jedna od stranaka koje su Sudu podnijele očitovanja.

48. Budući da nacionalnim pravom nije uvedeno odstupanje na temelju članka 59.a Direktive 2006/112, iz članka 59. točke (i) te direktive proizlazi da mjesto pružanja telekomunikacijskih usluga osobi koja nije porezni obveznik, koja ima sjedište ili prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Unije, jest mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište, to jest *izvan Unije*.

49. Da se još jednostavnije izrazim, tom je odredbom predviđeno da *PDV-u ne podliježu* telekomunikacijske usluge koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici i imaju prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Unije.

50. Međutim, članak 59.a Direktive 2006/112 nudi državama članicama mogućnost da pod određenim pretpostavkama odstupe od tog načela, tako da premjeste mjesto pružanja tih usluga na svoje državno područje.

51. Iz zahtjeva za prethodnu odluku, kao i iz očitovanja austrijske vlade te Komisije, proizlazi da se Republika Austrija poslužila tom mogućnošću donijevši uredbu BGBl. II. br. 383/2003, u verziji koja proizlazi iz BGBl. II. br. 221/2009(11).

52. Pojašnjavam da na temelju članka 59.b Direktive 2006/112 to premještanje mjesta telekomunikacijskih usluga postaje *obvezno* kada se one pružaju osobama koje nisu porezni

obveznici, ali imaju prebivalište ili uobičajeno boravište *unutar Unije*. Ova potonja pretpostavka nije ispunjena glede usluga o kojima je riječ u glavnom postupku jer se one, doduše, pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, ali imaju prebivalište ili uobičajeno boravište *izvan Unije*, to jest u Južnoj Koreji. Prema tome, ta odredba nije relevantna za odgovor na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, kao što su to s pravom naglasile španjolska vlada i Komisija.

53. Pojašnjavam, usto, da je područje primjene *mogućnosti ponuđene* u članku 59.a Direktive 2006/112 šire od područja primjene *obveze određene* u članku 59.b te direktive, kao što je to Komisija s pravom naglasila. Drugim riječima te kao što to proizlazi iz teksta tih dviju odredbi, mogućnost ponuđena državama članicama na temelju članka 59.a navedene direktive nije ograničena na slučajeve obuhvaćene člankom 59.b te iste direktive.

54. Nakon što je to pojašnjeno, valja radi davanja odgovora na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev ispitati pretpostavke pod kojima država članica može provesti mogućnost, ponuđenu člankom 59.a prvim stavkom točkom (b) Direktive 2006/112, da na svoje državno područje premjesti mjesto pružanja određenih, među ostalim, telekomunikacijskih usluga.

55. Dvije se pretpostavke moraju razlikovati u tom pogledu.

56. Kao prvo, „stvarno korištenje ili uživanje” usluga treba se obavljati na državnom području dotične države članice. Ta je pretpostavka predmet prvog pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev.

57. Kao drugo, države članice mogu se poslužiti tom mogućnošću „[k]ako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje, neoporezivanje ili narušavanje tržišnog natjecanja”. Ta je pretpostavka predmet drugog pitanja.

C. Zahtjev u vidu stvarnog korištenja ili uživanja usluga na državnom području dotične države članice (prvo pitanje)

58. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev nastoji saznati, u biti, treba li članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se za usluge roaminga kojima se omogućava korištenje pokretnom mrežom smještenom u državi članici, i koje operater mobilne telefonije sa sjedištem u trećoj zemlji pruža korisnicima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji, ali se privremeno nalaze na državnom području te države članice, treba smatrati da su predmet „stvarnog korištenja ili uživanja” na državnom području navedene države članice.

59. Austrijska i španjolska vlada te Komisija predlažu da se na to pitanje odgovori potvrdno, za razliku od SK Telecoma.

60. Prije nego odgovorim na to pitanje, moram nažalost naglasiti donekle iznenađujuće nedosljednosti koje je također istaknuo SK Telecom i koje postoje između jezičnih verzija izraza „stvarno korištenje ili uživanje” koji se nalazi u članku 59.a prvom stavku Direktive 2006/112. Naime, prema svim provjerenim jezičnim verzijama, taj se izraz pojavljuje u obliku „stvarnog korištenja *ili* uživanja” ili „stvarnog korištenja *i* uživanja”.

61. Taj izraz potječe od bivšeg članka 9. stavka 3. Šeste direktive 77/388(12). No, već je glede te odredbe postojalo neslaganje između jezičnih verzija koje rabe veznik „ili” i onih koje rabe veznik „i”(13). Pojašnjavam da je navedenu odredbu Sud protumačio u presudi Athesia Druck koja se ticala usluga oglašavanja, a da međutim nije obradio problematiku tog neslaganja između jezičnih verzija(14).

62. ?ini mi se da je u svojem zahtjevu za preinaku Šeste direktive koji ?e dovesti do donošenja Direktive 2006/112 Komisija predložila uskla?ivanje svih jezi?nih verzija zagovaraju?i uporabu veznika „ili”(15).

63. Za?udo, prilikom donošenja Direktive 2006/112, tabor koji je zagovarao veznik „ili” pridobio je, doduše, brojne pobornike u skladu s prijedlogom Komisije, ali nije doveo do potpune pobjede. Naime, engleska, nizozemska i švedska verzija ?lanka 58. (budu?i ?lanak 59.a) te direktive, u svojoj prvotnoj verziji, ostale su vjerne taboru koji zagovara veznik „i”(16).

64. Kako bi stvari postale još zamršenije, donošenjem Direktive 2008/8 više je jezi?nih verzija – osobito talijanska i portugalska – prevagnulo u korist tabora koji zagovara veznik „i”. Tako su jezi?ne verzije ?lanka 59.a Direktive 2006/112, bivši ?lanak 58. te direktive, od tada podijeljene izme?u tabora koji zagovara veznik „ili” i tabora koji zagovara veznik „i”(17).

65. Naglašavam da to neslaganje postoji do danas u verziji navedene direktive koja proizlazi iz izmjena provedenih Direktivom 2020/285(18).

66. Prema mojem mišljenju, zahtjevi pravne sigurnosti nalažu da se otkloni to neslaganje izme?u jezi?nih verzija ?lanka 59.a Direktive 2006/112.

67. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, osobito na području zakonodavstva o PDV-u, odredbe prava Unije treba tuma?iti i primjenjivati na ujedna?en na?in, s obzirom na ostale verzije sastavljene na svim jezicima Europske unije. U slu?aju neslaganja izme?u razli?itih jezi?nih verzija odre?enog teksta prava Unije, doti?na odredba mora se tuma?iti s obzirom na op?u strukturu i cilj propisa kojeg je ona dio(19).

68. Na temelju te sudske prakse postoje, prema mojem mišljenju, ?etiri razloga koji opravdavaju da se ?lanak 59.a Direktive 2006/112 tuma?i na na?in da zahtijeva stvarno korištenje *ili* uživanje doti?nih usluga na državnom području države ?lanice.

69. Kao prvo, to je tuma?enje u skladu s izri?itom voljom Komisije u trenutku njezina prijedloga za preinaku Šeste direktive da uskladi sve jezi?ne verzije u korist izraza „stvarno korištenje *ili* uživanje”, kao što sam to naveo u to?ki 62. ovog mišljenja. Ne ?ini mi se da je zakonodavac Unije, to jest Vije?e i Parlament, osporio tu volju glede te direktive, tako da bi zadržavanje neslaganja izme?u jezi?nih verzija moglo biti posljedica pomalo nesretnih prijevoda tog izraza.

70. Kao drugo, to je tuma?enje u skladu s voljom zakonodavca Unije da mjesto pružanja usluga odredi, u pravilu, kao mjesto njihove stvarne potrošnje(20). Štoviše, ta je volja u skladu s mišljenjem koje je s tim u vezi izrazio Odbor za PDV(21), kao što je to s pravom istaknula austrijska vlada: „Odbor za PDV gotovo se jednoglasno slaže da se mjestom stvarnog korištenja ili uživanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroni?kih usluga smatra mjesto gdje je primatelj *stvarno u mogu?nosti koristiti* se uslugom koja mu se pruža. U uobi?ajenim okolnostima radit ?e se o fizi?kom mjestu gdje je usluga pružena.”

71. Kao tre?e, to se tuma?enje name?e sa semanti?kog aspekta i to zbog odnosa izme?u izraza „korištenje” i „uživanje”. Francuska akademija definira uživanje kao „radnju uživanja stvari, njezina iskorištavanja, upravljanja njome, kako bi se iz nje ostvarila korist”. U skladu s tom uobi?ajenom definicijom, ne ?ini mi se mogu?im da je stvar mogu?e uživati, a da se istom *ne koristi*. Drugim rije?ima, svako uživanje pretpostavlja korištenje, pri ?emu ovaj potonji izraz ima op?enitije zna?enje.

72. Prema tome, rije? „korištenje” bila bi lišena korisnog u?inka u izrazu „stvarno korištenje *i*

uživanje" (koji bi uvijek zahtijevao uživanje), ali ne i u izrazu „stvarno korištenje *ili* uživanje" (koji bi obuhvatio tek korištenje ili uživanje).

73. Naposljetku i kao četvrto, tumačenje u korist izraza „korištenje *ili* uživanje" proizlazi iz konteksta koji je dio članak 59.a Direktive 2006/112. Izraz „uživanje" ima ekonomsku konotaciju kao što to pokazuje prethodno navedena definicija koju je utvrdila Francuska akademija. No, na temelju članka 9. stavka 1. te direktive, sve ekonomske djelatnosti podrazumijevaju, osim iznimno, oporezivanje PDV-om. Prema tome, izrazom „stvarno korištenje *i* uživanje" nastojalo bi se usluge koje se pružaju osobama, koje nisu porezni obveznici, isključiti iz područja primjene članka 59.a navedene direktive, s obzirom na to da one ne „uživaju" dotične usluge.

74. Takvo tumačenje ne bi bilo u skladu s normativnim kontekstom koji je ta odredba dio, i to barem iz dvaju razloga. S jedne strane, drugi stavak članka 59.a Direktive 2006/112 isključuje iz svojeg područja primjene posebno određene usluge koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, a što logično podrazumijeva da su takve usluge na temelno obuhvaćene tom odredbom. S druge strane, navedeni članak 59.a dopušta državama članicama da odstupe od članka 59. te direktive, koji se isključivo odnosi na usluge koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici.

75. Stoga, zaključno, nije sporno da se članak 59.a prvi stavak Direktive 2006/112 odnosi na usluge koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici. No, osobe koje nisu porezni obveznici ne „uživaju" usluge koje im se pružaju, a što bi podrazumijevalo gospodarsku djelatnost koja je ograničena na „korištenje" istima. Slijedom navedenog, ta se odredba mora nužno tumačiti na način da zahtijeva „stvarno korištenje *ili* uživanje" usluga na državnom području dotične države članice.

76. Iz prethodno navedenog zaključujem da članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da zahtijeva stvarno korištenje *ili* uživanje usluga na državnom području dotične države članice.

77. No, prema mojem mišljenju nema dvojbe da su usluge roaminga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, doista predmet stvarnog *korištenja* na državnom području dotične države članice.

78. Podsjećam da se takve usluge roaminga odnose samo na korištenje pokretnom mrežom smještenom u dotičnoj državi članici, i to od strane korisnika koji se privremeno nalaze u toj državi članici, to jest Republici Austriji u glavnom postupku, isključujući pri tome dio telekomunikacijskih usluga koji uključuje korištenje pokretnom mrežom u trećoj zemlji podrijetla, to jest Južnoj Koreji u glavnom postupku(22).

79. Za tri mi se elementa čini da uvelike prevaguju u korist stvarnog korištenja uslugama roaminga u dotičnoj državi članici.

80. Kao prvo, korištena pokretna mreža nalazi se u toj državi članici. Kao drugo, korisnici kojima se daje pristup toj mreži privremeno se nalaze u navedenoj državi članici. Kao treće te kao što je to španjolska vlada naglasila, takve se usluge roaminga mogu konzumirati samo na državnom području navedene države članice. Naime, u okolnostima spora u glavnom postupku, njihova dostupnost na austrijskom državnom području jest jedini razlog zbog kojeg korisnici s prebivalištem u Južnoj Koreji zahtijevaju pristup austrijskoj pokretnoj mreži.

81. Usto te kao što je to Komisija s pravom istaknula, pristup korejskih klijenata austrijskoj pokretnoj mreži odvija se istovjetno pristupu toj istoj mreži kojim se koristi austrijski klijent, a što je jasna naznaka o stvarnom korištenju u Austriji.

82. Slijedom navedenog, uvjeren sam da se usluge o kojima je riječ u glavnom postupku stvarno koriste na austrijskom državnom području.

83. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da na prvo pitanje odgovori kako slijedi. Članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se za usluge roaminga kojima se omogućava korištenje pokretnom telefonskom mrežom smještenom u državi članici, i koje operater mobilne telefonije sa sjedištem u trećoj zemlji pruža korisnicima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji, ali se privremeno nalaze na državnom području navedene države članice, treba smatrati da su predmet „stvarnog korištenja” na državnom području navedene države članice.

D. Zahtjev u vidu izbjegavanja služajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja (drugo pitanje)

84. U okviru drugog pitanja sud koji je uputio pitanje pita, u biti, treba li članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 tumačiti na način da je zahtjev u vidu izbjegavanja „služajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja” ispunjen kada usluge roaminga, poput onih opisanih u prvom pitanju, ne podliježu davanju usporedivom s PDV-om u dotičnoj trećoj zemlji.

85. Poput argumentacije koju je podnio sam sud koji je uputio zahtjev kao i španjolska vlada te Komisija, smatram da moguće oporezivanje u dotičnoj trećoj zemlji, to jest Južnoj Koreji u glavnom postupku, jest element koji nije relevantan u svrhu primjene te odredbe.

86. Naime, svako bi drugo tumačenje dovelo do toga da se primjena poreznih pravila usklađenih na razini Unije podvrgne poreznom tretmanu koji se primjenjuje u trećoj zemlji. Iako takvo podvrgavanje nije samo za sebe nezamislivo, ono mora, prema mojem mišljenju, biti predmet izričitog i nedvosmislenog odabira zakonodavca Unije. No, to nije slučaj s člankom 59.a Direktive 2006/112 u kojem se ne spominju treće zemlje.

87. To je tumačenje potkrijepljeno mišljenjem koje je s tim u vezi iznio Odbor za PDV(23): „Odbor za PDV jednoglasno se slaže da korištenje tom mogućnošću od strane država članica radi oporezivanja usluga koje se stvarno koriste ili uživaju na njihovu državnom području ne ovisi o poreznom tretmanu kojemu usluge podliježu izvan Zajednice. Konkretno, činjenica da se usluga može oporezovati u trećoj zemlji na temelju njezinih nacionalnih pravila ne može spriječiti državu članicu da oporezuje tu uslugu, ako se stvarno koristi ili uživa na njezinu državnom području.”

88. U stvarnosti, izraz „služajevi dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja” odnosi se na porezni tretman *na razini Unije*. Drugim riječima, korištenje mogućnostima ponuženima člankom 59.a Direktive 2006/112 od strane države članice ovisi o postojanju služajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja *na razini Unije*.

89. Što se konkretnije tiče članka 59.a prvog stavka točke (b) Direktive 2006/112, očito je da se korištenje tom odredbom može moći opravdati voljom da se izbjegne dvostruko oporezivanje jer ona, u praksi, dovodi do oporezivanja pružanja dotičnih usluga u predmetnoj državi članici.

90. Naprotiv, korištenje tom mogućnošću može se opravdati voljom da se izbjegne služaj neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja unutar Unije.

91. U okviru glavnog postupka nije sporno da predmetne usluge roaminga ne podliježu PDV-u u drugoj državi članici. Prema tome, volja da se izbjegne služaj neoporezivanja unutar Unije

opravdava okolnost da se Republika Austrija poslužila člankom 59.a prvim stavkom točkom (b) Direktive 2006/112 kako bi premjestila mjesto pružanja takvih usluga na svoje državno područje, s tom posljedicom da će one podlijevati austrijskom PDV-u.

92. Slijedom navedenog, predlažem Sudu da na drugo pitanje odgovori kako slijedi. Članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je zahtjev u vidu izbjegavanja „slučajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja” ispunjen kada usluge roaminga, poput onih opisanih u prvom pitanju, ne podliježu PDV-u unutar Unije, što je slučaj neoporezivanja u smislu te odredbe. Nasuprot tomu, porezni tretman u trećoj zemlji nije relevantan u svrhu primjene te odredbe.

V. Zaključak

93. S obzirom na sve prethodno navedeno, predlažem Sudu da na prethodna pitanja Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud, Austrija) odgovori kako slijedi:

1. Članak 59.a prvi stavak točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s trajanjem obveze poštovanja minimalne standardne stope, treba tumačiti na način da se za usluge roaminga kojima se omogućava korištenje pokretnom telefonskom mrežom smještenom u državi članici, i koje operater mobilne telefonije sa sjedištem u trećoj zemlji pruža korisnicima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u toj trećoj zemlji, ali se privremeno nalaze na državnom području te države članice, treba smatrati da su predmet „stvarnog korištenja” na državnom području navedene države članice.

2. Tu odredbu treba također tumačiti na način da je zahtjev u vidu izbjegavanja „slučajeva dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja” ispunjen kada usluge roaminga, poput onih opisanih u prvom pitanju, ne podliježu PDV-u unutar Unije, što je slučaj „neoporezivanja” u smislu navedene odredbe. Nasuprot tomu, porezni tretman u trećoj zemlji nije relevantan u svrhu primjene te iste odredbe.

1 Izvorni jezik: francuski

2 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL 2010., L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361.), u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112.

3 Direktiva Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. o izmjeni Direktive 2006/112 (SL 2010., L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361.). Pojašnjavam još da su odredbe koje je tumačenje potrebno radi davanja odgovora na prethodna pitanja, a konkretno članak 59.a Direktive 2006/112, zadnji put izmijenjene člankom 2. Direktive Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112 (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.).

4 Pojašnjavam da su od 1. siječnja 2015. te odredbe pretrpjele znatne izmjene na temelju članka 5. Direktive 2008/8, koje uključuju, među ostalim, brisanje članka 59. prvog stavka točke i., članka 59.a drugog stavka i članka 59.b Direktive 2006/112.

5 Ako je, kao što na to Komisija upućuje, austrijski PDV *pogreškom* naplaćen na pružanje te prve usluge, o čemu je da će SK Telecom imati pravo dobiti povrat tog poreza koji je neopravdano

naplaćen. Pojašnjavam da je taj slučaj različit od postupka „povrata” PDV-a navedenog u točki 38. ovog mišljenja jer se ovaj potonji postupak tiče PDV-a koji bi se opravdano naplatio, ali čiji je povrat SK Telecom morao zahtijevati ako nije obavio oporezive transakcije u Austriji.

6 Vidjeti, među ostalim, presude od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 26. do 32.), od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 13. do 28.), i od 27. lipnja 2013., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, t. 19. do 26.).

7 Vidjeti, među ostalim, presudu od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 14. i navedena sudska praksa).

8 Vidjeti, među ostalim, presudu od 27. lipnja 2013., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, t. 21. i navedena sudska praksa).

9 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, članci 44. i 45. Direktive 2006/112 sadržavaju opće pravilo o određivanju mjesta poveznice u pogledu oporezivanja pružanja usluga, dok članci 46. do 59.a te direktive predviđaju niz posebnih poveznica. Članci 44. i 45. Direktive 2006/112 nisu nadređeni njezinim člancima 46. do 59.a. Valja se u svakoj pojedinoj situaciji upitati odgovara li ona jednomu od slučajeva navedenih u člancima 46. do 59.a te direktive. Ako ne, navedena situacija obuhvaćena je njezinim člancima 44. i 45. (vidjeti, među ostalim, presude od 8. prosinca 2016., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, t. 18., od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, t. 20. i 21., i od 2. srpnja 2020., Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Usluga podatkovnog centra), C-215/19, EU:C:2020:518, t. 51. i 54.).

10 U skladu s tom odredbom telekomunikacijske usluge znače „usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, riječi, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, optičkih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uključujući i povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem, uz uključnje pružanja pristupa svjetskim informacijskim mrežama”.

11 Vidjeti t. 12. ovog mišljenja.

12 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.).

13 Sljedeće jezične verzije rabile su veznik „i”: vidjeti osobito francusku („l'utilisation et l'exploitation effectives”), englesku („effective use and enjoyment”), talijansku („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), španjolsku („la utilización y la explotación efectivas”), nizozemsku („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugalsku („a utilização e a exploração efectivas”) i švedsku verziju („den egentliga användningen och utnyttjandet”). Sljedeće jezične verzije rabile su veznik „ili”: vidjeti osobito njemačku („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) i dansku verziju („faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

14 Presuda od 19. veljače 2009. (C-1/08, EU:C:2009:108, t. 28. do 33.)

15 Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, COM(2004) 246 final, 15. travnja 2004., članak 58. Vidjeti osobito englesku („effective use or enjoyment”), njemačku („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), dansku („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francusku („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), talijansku („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), španjolsku („la utilización o la explotación efectivas”), nizozemsku („het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), portugalsku („a utilização ou a exploração

efectivas”) i švedsku verziju („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

16 Jezi?ne verzije koje rabe veznik „i”: vidjeti osobito englesku („effective use and enjoyment”), nizozemsku („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) i švedsku verziju („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Jezi?ne verzije koje rabe veznik „ili”: vidjeti osobito njema?ku („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), dansku („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francusku („l’utilisation ou l’exploitation effectives”), talijansku („l’effettiva utilizzazione o l’effettivo impiego”), španjolsku („la utilización o la explotación efectivas”) i portugalsku verziju („a utilização ou a exploração efectivas”).

17 Jezi?ne verzije koje rabe veznik „i”: vidjeti osobito englesku („effective use and enjoyment”), talijansku („l’effettiva utilizzazione e l’effettiva fruizione”), nizozemsku („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugalsku („a utilização e a exploração efectivas”) i švedsku verziju („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Jezi?ne verzije koje rabe veznik „ili”: vidjeti osobito njema?ku („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), dansku („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francusku („l’utilisation ou l’exploitation effectives”) i španjolsku verziju („la utilización o la explotación efectivas”).

18 Direktiva Vije?a od 18. velja?e 2020. o izmjeni Direktive 2006/112 (SL 2020., L 62, str. 13.). Na temelju svojeg ?lanka 3. stavka 1. ta se direktiva primjenjuje od 1. sije?nja 2025.

19 Vidjeti, me?u ostalim, presude od 26. rujna 2013., Komisija/Finska (C-309/11, neobjavljena, EU:C:2013:610, t. 49.) i od 12. listopada 2017., Lombard Ingtatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 21.).

20 U tom pogledu vidjeti uvodnu izjavu 3. Direktive 2008/8: „Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u na?elu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. [...]”. Vidjeti tako?er presudu od 13. ožujka 2019., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, t. 29.). Radi iscrpnosti, pojašnjavam još da je Direktivom 2008/8 stubokom izmijenjen sustav koji je proizlazio iz Direktive Vije?a 1999/59/EZ od 17. lipnja 1999. o izmjeni Šeste direktive 77/388 (SL 1999., L 162, str. 63.). Slijedom navedenog, argumenti koje je SK Telecom istaknuo i temelje se na uvodnim izjavama Direktive 1999/59 nisu relevantni u okviru ovog predmeta.

21 Odbor za PDV, Smjernice koje proizlaze iz 89. sastanka od 30. rujna 2009., Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, br. 645, dostupne na adresi https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

22 Vidjeti t. 35. ovog mišljenja.

23 Odbor za PDV, Smjernice koje proizlaze iz 89. sastanka od 30. rujna 2009., Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, br. 645, dostupne na adresi https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf