

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

H. SAUGMANDSGAARD ØE

van 22 oktober 2020 (1)

Zaak C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

tegen

Finanzamt Graz-Stadt

[verzoek van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112 – Maatregelen ter voorkoming van dubbele heffing en niet-heffing van belasting – Artikel 59 bis – Telecommunicatiesector – Mobiele telefonie – Roamingdiensten – Ingezetenen van derde landen die tijdelijk op het grondgebied van een lidstaat verblijven – Plaats van diensten – Mogelijkheid om deze plaats naar het grondgebied van de betrokken lidstaat te verleggen – Vereiste van werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie op het grondgebied van de lidstaat – Geval van dubbele heffing of niet-heffing alsmede verstoring van de mededinging – Geen relevantie van de fiscale behandeling in het derde land”

I. Inleiding

1. Bij beslissing van 29 juli 2019, ingekomen bij het Hof op 5 augustus 2019, heeft het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112/EG(2).

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SK Telecom Co. Ltd., een in Zuid-Korea gevestigde vennootschap, en het Finanzamt Graz-Stadt (belastingdienst van de stad Graz, Oostenrijk; hierna: „Finanzamt”) over de fiscale behandeling van roamingdiensten die door deze vennootschap worden verricht ten behoeve van gebruikers die in Zuid-Korea wonen maar tijdelijk in Oostenrijk verblijven. Dankzij de roamingdiensten krijgen zij toegang tot een mobiele telefonienetwerk in die lidstaat.

3. De gestelde vragen strekken er in wezen toe te vernemen of voornoemde bepaling de Republiek Oostenrijk toestaat om de plaats van dergelijke roamingdiensten naar haar grondgebied

te verleggen, met als gevolg dat zij aan de Oostenrijkse belasting over de toegevoegde waarde (btw) zijn onderworpen.

4. In het vervolg van mijn conclusie zal ik het Hof in overweging geven deze vragen bevestigend te beantwoorden.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten in de loop van 2011 zijn verricht, is de op het hoofdgeding toepasselijke versie van richtlijn 2006/112 de versie die voortvloeit uit de wijzigingen die laatstelijk zijn aangebracht bij richtlijn 2010/88/EU, waarvan de omzettingstermijn krachtens artikel 2 ervan op 1 januari 2011 is verstreken.(3)

6. Richtlijn 2006/112 bevat een titel V, „Plaats van de belastbare handelingen”. In deze titel V is hoofdstuk 3 gewijd aan de „Plaats van de dienst”. Dit hoofdstuk 3 bevat een afdeling 3, met „Bijzondere bepalingen”. De artikelen 59, 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112 vallen onder deze afdeling 3.(4)

7. Artikel 59 van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van onderafdeling 9, met als opschrift „Diensten voor niet-belastingplichtigen buiten de [Unie]”, bepaalt:

„De plaats van de volgende diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige die buiten de [Unie] gevestigd is of aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, is de plaats waar deze persoon gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft:

[...]

i) telecommunicatiediensten;

[...]”

8. De artikelen 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112 staan in onderafdeling 10, met als opschrift „Voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing van belasting”.

9. Artikel 59 bis van genoemde richtlijn luidt:

„Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen, kunnen de lidstaten met betrekking tot diensten waarvan de plaats van verrichting valt onder de artikelen 44, 45, 56 en 59:

a) de plaats van een dienst of van alle diensten, indien die op hun grondgebied is gelegen, aanmerken als buiten de [Unie] te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de [Unie] geschieden;

b) de plaats van een dienst of van alle diensten, die buiten de [Unie] is gelegen, aanmerken als op hun grondgebied te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie op hun grondgebied geschieden.

Deze bepaling geldt echter niet voor de diensten die langs elektronische weg worden verricht door in de [Unie] gevestigde belastingplichtigen.”

10. Artikel 59 ter van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen artikel 59 bis, [eerste alinea, onder] b), toe op telecommunicatiediensten en op de in artikel 59, eerste alinea, [onder] j), bedoelde radio- en televisieomroepdiensten welke worden verricht voor niet-belastingplichtigen die in een lidstaat gevestigd zijn of er hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben, door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de [Unie] heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de diensten worden verricht, of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de [Unie] heeft.”

B. Oostenrijks recht

11. § 3a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 1994 (BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994”), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is (BGBl. I, 34/2010), bepaalt:

„[...]

(13) De in lid 14 genoemde overige diensten worden verricht:

a) indien de afnemer geen ondernemer is in de zin van lid 5, punt 3, en zijn woonplaats, zetel of gebruikelijke verblijfplaats niet op het grondgebied van de [Unie] heeft, worden de overige diensten verricht in de woonplaats, de zetel of de gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer op het grondgebied van het derde land;

[...]

(14) De volgende diensten worden aangemerkt als overige diensten in de zin van lid 13:

[...]

12. telecommunicatiediensten;

[...]

(16) Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen kan de Bundesminister für Finanzen (federale minister van Financiën) bij besluit bepalen dat overige diensten waarvan de plaats van de dienst overeenkomstig de leden 6, 7, 12 of 13, onder a), wordt bepaald, worden geacht te zijn verricht op de plaats waar deze overige diensten worden gebruikt of geëxploiteerd. Bijgevolg kan de plaats van de overige diensten worden geacht te zijn gelegen:

1. op het grondgebied van het derde land in plaats van op het nationale grondgebied, en
2. op het nationale grondgebied in plaats van op het grondgebied van het derde land. Deze bepaling is niet van toepassing op diensten in de zin van lid 14, punt 14, indien de afnemer geen ondernemer is in de zin van lid 5, punt 3, en zijn woonplaats, zetel of gebruikelijke verblijfplaats niet op het grondgebied van de [Unie] heeft.”

12. De Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (besluit van de Bundesminister für Finanzen betreffende de verlegging van de plaats van de overige diensten met betrekking tot telecommunicatie-, radio- en televisiediensten) (BGBl. II, 383/2003), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is (BGBl. II, 221/2009), luidt als volgt:

„Overeenkomstig § 3a, lid 10, punten 13 en 14, en § 3a, lid 13, UStG 1994, in de versie van de federale wet BGBl. I, 71/2003, wordt het navolgende bepaald:

§ 1. Wanneer de in § 3a, lid 14, punten 12 en 13, UStG 1994, BGBl. 663, in de versie van de federale wet BGBl. I, 52/2009 bedoelde plaats van een dienst ingevolge § 3a UStG 1994 buiten de [Unie] is gelegen, wordt de dienst op het nationale grondgebied verricht wanneer deze aldaar wordt gebruikt of geëxploiteerd.

§ 2. Onder telecommunicatiediensten worden diensten verstaan waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst.”

III. Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

13. SK Telecom is een in Zuid-Korea gevestigde mobielelefonieonderneming.

14. In 2011 heeft SK Telecom mobielelefoniediensten geleverd aan een aantal van haar – eveneens in Zuid-Korea gevestigde – klanten, die tijdelijk in Oostenrijk verbleven.

15. Om deze personen tijdens hun verblijf in Oostenrijk in staat te stellen hun mobiele telefoons te gebruiken, heeft een Oostenrijkse netwerkexploitant zijn netwerk ter beschikking van SK Telecom gesteld tegen betaling van een gebruiksheffing, verhoogd met de Oostenrijkse btw (20 %).

16. SK Telecom heeft haar klanten voor het gebruik van het Oostenrijkse netwerk roamingkosten in rekening gebracht.

17. SK Telecom heeft vervolgens verzocht om teruggaaf van de door de Oostenrijkse netwerkexploitant in rekening gebrachte btw.

18. Het Finanzamt heeft dit verzoek om teruggaaf afgewezen. Deze afwijzing was in wezen gebaseerd op de verplichting om de door SK Telecom aan haar klanten gefactureerde roamingkosten overeenkomstig de Oostenrijkse regeling inzake de verlegging van de plaats van de diensten aan Oostenrijkse btw te onderwerpen, aangezien deze telecommunicatiediensten in Zuid-Korea niet waren onderworpen aan een met de Oostenrijkse btw vergelijkbare belasting. Aangezien SK Telecom in Oostenrijk belastbare handelingen had verricht, kwam zij in het kader van de vereenvoudigde teruggaafprocedure niet in aanmerking voor teruggaaf van de btw.

19. Nadat haar beroep bij het Finanzamt was verworpen, heeft SK Telecom een nieuw beroep ingesteld bij het Bundesfinanzgericht.

20. Het Bundesfinanzgericht, de verwijzende rechter in de onderhavige zaak, heeft het beroep van SK Telecom toegewezen. Deze rechter verklaart dat hij zijn beslissing niet heeft gebaseerd op

een mogelijk vergelijkbare belastingheffing in het derde land, maar op de onverenigbaarheid met het recht van de Unie van de Oostenrijkse regeling betreffende de verlegging van de plaats van de diensten, op grond waarvan de plaats van de door SK Telecom verrichte roamingdiensten op Oostenrijks grondgebied is gelegen.

21. Volgens deze rechter vloeit uit de artikelen 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112 voort dat een lidstaat de plaats van de dienst slechts naar zijn grondgebied kan verleggen met betrekking tot telecommunicatiediensten die worden verleend aan binnen de Unie gevestigde niet-belastingplichtigen.

22. In de praktijk impliceert deze uitlegging dat de door SK Telecom verrichte dienst, die erin bestaat haar in Zuid-Korea gevestigde klanten in staat te stellen hun mobielelefonieabonnement in Oostenrijk te gebruiken door gebruik te maken van het Oostenrijkse mobielelefonienetwerk, geen handeling vormt die op het Oostenrijkse grondgebied belastbaar is. Bijgevolg zou SK Telecom in het kader van de vereenvoudigde teruggaafprocedure recht hebben op teruggaaf van de aan de Oostenrijkse netwerkexploitant betaalde Oostenrijkse btw.

23. Nadat het Finanzamt een gewoon beroep in *Revision* had ingesteld, heeft het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) de beslissing van het Bundesfinanzgericht bij arrest van 13 september 2018 nietig verklaard.

24. Het Verwaltungsgerichtshof stelt dat artikel 59 ter van richtlijn 2006/112 weliswaar *verplicht* tot verlegging van de plaats van verrichting wanneer een in een derde land gevestigde onderneming telecommunicatiediensten verricht voor in een lidstaat gevestigde niet-belastingplichtigen, maar dat artikel 59 bis van die richtlijn in de *mogelijkheid* voorziet om de plaats van verrichting te verleggen in gevallen die niet in artikel 59 ter van die richtlijn worden genoemd.

25. In afwijking van het standpunt van het Bundesfinanzgericht meent deze rechter dat de Oostenrijkse wetgever, door het Oostenrijkse besluit betreffende de verlegging van de plaats van de diensten vast te stellen, rechtmatig gebruik heeft gemaakt van de in artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 bedoelde mogelijkheid.

26. Het Bundesfinanzgericht, waarnaar het Verwaltungsgerichtshof de zaak heeft terugverwezen, heeft nog steeds twijfels over de verenigbaarheid van deze nationale regeling met artikel 59 bis van richtlijn 2006/112.

27. Daarom heeft het Bundesfinanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 59 bis, [eerste alinea,] onder b), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat de afname van roamingdiensten in een lidstaat in de vorm van toegang tot het binnenlandse mobielelefonienetwerk voor het tot stand brengen van in- en uitgaande verbindingen door een ‚niet-belastingplichtige eindafnemer’ die tijdelijk op het grondgebied van deze lidstaat verblijft, moet worden beschouwd als ‚werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie’ op het grondgebied van deze lidstaat, zodat de verlegging van de plaats van de dienst vanuit het derde land naar deze lidstaat gerechtvaardigd is, hoewel noch de dienstverlenende mobielelefonieprovider noch de eindafnemer op het grondgebied van de [Unie] is gevestigd en de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de eindafnemer zich evenmin op het grondgebied van de [Unie] bevindt?

2) Moet artikel 59 bis, [eerste alinea,] onder b), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat de plaats van de telecommunicatiediensten als beschreven in de eerste vraag, die volgens artikel 59 van [die richtlijn] buiten de [Unie] is gelegen, naar het grondgebied van een lidstaat kan worden verlegd, hoewel noch de dienstverlenende mobielelefonieprovider noch de eindafnemer

op het grondgebied van de [Unie] is gevestigd en de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de eindafnemer zich evenmin op het grondgebied van de [Unie] bevindt, alleen al op grond van het feit dat de telecomunicatiediensten in het derde land niet zijn onderworpen aan een met de Unierechtelijke btw vergelijkbare heffing?”

28. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 5 augustus 2019 ter griffie van het Hof ingeschreven.

29. SK Telecom, de Oostenrijkse en de Spaanse regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Analyse

30. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat de plaats van roamingdiensten voor het gebruik van een in die lidstaat gelegen mobiele telefonienetwerk naar zijn grondgebied mag verleggen indien deze diensten door een in een derde land gevestigde mobiele telefonieprovider worden verleend aan gebruikers die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in dat derde land hebben, maar tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven.

31. Na een uiteenzetting van de praktische aspecten van de onderhavige zaak en van de verhouding tussen de artikelen 59, 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112 zal ik uiteenzetten waarom ik van mening ben dat de vragen van de verwijzende rechter bevestigend moeten worden beantwoord.

A. Praktische aspecten van de onderhavige zaak

32. Alvorens deze twee vragen te behandelen wil ik elke twijfel omtrent de praktische aspecten van de onderhavige zaak wegnemen.

33. Een roamingdienst voor mobiele telefonie als aan de orde in het hoofdgeding, omvat twee dienstverrichtingen met betrekking tot de btw.

34. De eerste dienstverrichting betreft enkel telecomunicatiebedrijven (business-to-business- of b2b-relatie) en niet telefoongebruikers. Een netwerkexploitant die actief is in het land van roaming (Oostenrijk) stelt zijn netwerk tegen betaling van een vergoeding open voor een mobiele telefonieprovider die in het land van herkomst is gevestigd (SK Telecom, gevestigd in Korea).

35. De tweede dienstverrichting heeft betrekking op de relatie tussen de mobiele telefonieprovider in het land van herkomst (SK Telecom) en de telefoongebruikers die zich op zijn diensten hebben geabonneerd (business-to-consumer- of b2c-relatie). Deze provider „onderverhuurt” in zekere zin aan gebruikers in het land van roaming (Oostenrijk) de toegang tot het netwerk die hij eerder in het kader van de eerste dienstverrichting heeft verkregen.

36. Hoewel de aan het Hof gestelde vragen uitsluitend betrekking hebben op deze *tweede* dienstverrichting (tussen SK Telecom en haar abonnees), en meer in het bijzonder op de plaats van deze dienst, zijn deze vragen gerezen naar aanleiding van een door SK Telecom ingediend verzoek om teruggaaf voor de *eerste* dienst (tussen SK Telecom en de Oostenrijkse netwerkexploitant).

37. De Oostenrijkse netwerkexploitant heeft de Oostenrijkse btw immers toegepast bij de eerste dienstverrichting. SK Telecom heeft verzocht om teruggaaf van het bedrag van deze Oostenrijkse btw. Het Finanzamt heeft deze teruggaaf geweigerd op grond dat ook de tweede

dienstverrichting aan de Oostenrijkse btw was onderworpen.

38. Afhankelijk van de antwoorden die het Hof op de voorgelegde vragen zal geven, zijn in het hoofdgeding dus twee oplossingen denkbaar, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt:

- de plaats van de tweede dienstverrichting is in Oostenrijk gelegen: in dat geval is SK Telecom Oostenrijkse btw verschuldigd over de aan haar abonnees gefactureerde bedragen, terwijl zij recht heeft op aftrek van de Oostenrijkse voorbelasting die zij over de eerste dienst heeft betaald;
- ofwel de plaats van de tweede dienstverrichting is in Zuid-Korea gelegen: in dat geval is over deze dienst geen Oostenrijkse btw verschuldigd en heeft SK Telecom recht op teruggaaf van de over de eerste dienst betaalde voorbelasting.

39. De Commissie heeft een aantal bedenkingen geuit ten aanzien van de onderwerping van de eerste dienstverrichting aan de Oostenrijkse btw. Zij heeft opgemerkt dat de plaats van een dienstverrichting tussen belastingplichtigen (b2b-relatie) volgens de algemene regel van artikel 44 van richtlijn 2006/112 de plaats is waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. In het geval van SK Telecom is dat Zuid-Korea.(5)

40. Het lijkt mij niet aangewezen voor het Hof om deze problematiek te behandelen, aangezien het niet is verzocht om een prejudiciële beslissing over de eerste dienstverrichting en het verzoek om een prejudiciële beslissing dienaangaande geen enkele toelichting bevat.

41. Hoe dan ook doet deze onzekerheid met betrekking tot de heffing van belasting over de eerste dienstverrichting in Oostenrijk niet af aan de relevantie van de vragen van de verwijzende rechter, aangezien het van de antwoorden van het Hof op die vragen afhangt of de tweede dienstverrichting aan de Oostenrijkse btw is onderworpen.

42. Tot slot heeft SK Telecom gesteld dat het „kunstmatig” zou zijn in de zin van de rechtspraak van het Hof(6) om verschillende met dezelfde simkaart verrichte communicatiehandelingen uit elkaar te halen. De roamingdiensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zouden dus deel uitmaken van één enkele mobiele telefoniedienstverrichting ten behoeve van de gebruikers ervan, die in Zuid-Korea zou zijn verricht en in de Unie niet aan btw zou zijn onderworpen.

43. Deze argumentering overtuigt mij niet. Ik wil erop wijzen dat elke prestatie voor btw-doeleinden normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.(7) Zo moet een prestatie voor btw-doeleinden uitsluitend als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.(8)

44. Roamingdiensten als in het hoofdgeding aan de orde zijn, dat wil zeggen het aanbieden van toegang tot een mobiele telefonienetwerk in een ander land dan het land van herkomst, kunnen evenwel objectief gezien worden gesplitst van de mobiele telefoniediensten die in het land van herkomst worden verricht.

45. Zoals de Spaanse regering terecht heeft opgemerkt, wordt op de facturen die naar de gebruikers worden verstuurd in de praktijk doorgaans een onderscheid gemaakt tussen roamingdiensten en toegang tot het lokale netwerk. Deze facturen vermelden onder meer het aantal inkomende en uitgaande gesprekken en het datagebruik via roamingdiensten op het netwerk van de bezochte staat. Aldus vormen roamingdiensten – hoewel een klant een overeenkomst moet hebben met een provider uit zijn land van herkomst om daartoe toegang te

verkrijgen – geen bijkomende dienst maar een andere dienst dan de provider voor zijn klanten verricht om toegang tot het lokale netwerk te bieden.

B. Verhouding tussen de artikelen 59, 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112

46. In de artikelen 59, 59 bis en 59 ter van richtlijn 2006/112 zijn specifieke aanknopingspunten met betrekking tot de plaats van verrichting van bepaalde diensten vastgesteld.(9)

47. Om te beginnen merk ik op dat de verwijzende rechter zich terecht baseert op de premisse dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde roamingdiensten „telecommunicatiediensten” zijn in de zin van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2006/112.(10) Deze premisse is door geen van de partijen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, betwist.

48. Aangezien het nationale recht geen uitzondering overeenkomstig artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 maakt, volgt uit artikel 59, onder i), van deze richtlijn dat de plaats van telecommunicatiediensten die worden verricht voor een niet-belastingplichtige die buiten de Unie gevestigd is of daar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, de plaats is waar deze persoon is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, dat wil zeggen *buiten de Unie*.

49. Eenvoudig gezegd wordt in dit artikel bepaald dat telecommunicatiediensten voor niet-belastingplichtigen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats buiten de Unie hebben, *niet aan btw zijn onderworpen*.

50. Artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 biedt de lidstaten evenwel de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden van dit beginsel af te wijken door de plaats van deze diensten naar hun grondgebied te verleggen.

51. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en uit de opmerkingen van de Oostenrijkse regering en de Commissie blijkt dat Oostenrijk van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt door de Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, vast te stellen.(11)

52. Ik wijs erop dat artikel 59 ter van richtlijn 2006/112 deze verlegging van de plaats van telecommunicatiediensten *verplicht* stelt wanneer deze diensten worden verricht voor niet-belastingplichtigen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats *binnen de Unie* hebben. Aan deze laatste voorwaarde is niet voldaan met betrekking tot de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, aangezien deze worden verricht ten behoeve van personen die weliswaar niet belastingplichtig zijn, maar hun woonplaats of gewone verblijfplaats *buiten de Unie* hebben, te weten in Zuid-Korea. Bijgevolg is deze bepaling niet relevant voor de beantwoording van de vragen van de verwijzende rechter, zoals de Spaanse regering en de Commissie terecht hebben opgemerkt.

53. Voorts wijs ik erop dat de werkingssfeer van de door artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 *geboden mogelijkheid* ruimer is dan die van de in artikel 59 ter van deze richtlijn *opgelegde verplichting*, zoals de Commissie terecht heeft benadrukt. Met andere woorden, zoals blijkt uit de bewoordingen van deze twee bepalingen is de door artikel 59 bis van deze richtlijn aan de staten geboden mogelijkheid niet beperkt tot de in artikel 59 ter van deze richtlijn bedoelde gevallen.

54. Om de door de verwijzende rechter gestelde vragen te kunnen beantwoorden, moet vervolgens worden onderzocht onder welke voorwaarden een lidstaat uitvoering kan geven aan de door artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid om de

plaats van bepaalde diensten, met name telecommunicatiediensten, naar zijn grondgebied te verleggen.

55. In dit verband moeten twee voorwaarden worden onderscheiden.

56. In de eerste plaats moet het „werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie” van de diensten plaatsvinden op het grondgebied van de betrokken lidstaat. Om deze voorwaarde draait het in de eerste vraag van de verwijzende rechter.

57. In de tweede plaats kunnen de lidstaten van deze mogelijkheid gebruikmaken „teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen”. Om deze voorwaarde draait het in de tweede vraag.

C. Vereiste van werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie op het grondgebied van de betrokken lidstaat (eerste vraag)

58. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat roamingdiensten voor het gebruik van een in een lidstaat gelegen mobiele telefonienetwerk die door een in een derde land gevestigde mobiele telefonieprovider worden verricht voor gebruikers die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in dat derde land hebben, maar tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven, moeten worden beschouwd als diensten waarvan „het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie” op het grondgebied van die lidstaat geschieden.

59. Anders dan SK Telecom stellen de Oostenrijkse en de Spaanse regering alsmede de Commissie voor deze vraag bevestigend te beantwoorden.

60. Alvorens deze vraag te beantwoorden, moet ik helaas wijzen op nogal verrassende inconsistenties tussen de taalversies van de uitdrukking „werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie” in artikel 59 bis, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, waarop SK Telecom eveneens wijst. Naargelang de geraadpleegde taalversie luidt deze uitdrukking namelijk „werkelijk gebruik *of* werkelijke exploitatie” of „werkelijk gebruik *en* werkelijke exploitatie”.

61. Deze uitdrukking vindt haar oorsprong in het oude artikel 9, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)(12). Ook bij deze bepaling waren er al verschillen tussen de taalversies die het voegwoord „of” gebruikten en taalversies die het voegwoord „en” gebruikten.(13) Het Hof heeft deze bepaling al uitgelegd in het arrest Athesia Druck, dat betrekking had op diensten op het gebied van reclame, zonder dat het evenwel is ingegaan op de kwestie van deze verschillen tussen de taalversies.(14)

62. In haar voorstel tot herschikking van de Zesde richtlijn (77/388), dat heeft geleid tot de vaststelling van richtlijn 2006/112, lijkt de Commissie mij een harmonisatie van alle taalversies te hebben voorgesteld door het gebruik van het voegwoord „of” te bepleiten.(15)

63. Vreemd genoeg heeft het „of”-kamp bij de vaststelling van richtlijn 2006/112, overeenkomstig het voorstel van de Commissie, weliswaar veel aanhangers gewonnen, maar geen volledige overwinning behaald. De Engelse, de Nederlandse en de Zweedse versie van artikel 58 (toekomstig artikel 59 bis) van deze richtlijn in haar oorspronkelijke versie zijn namelijk trouw gebleven aan het „en”-kamp.(16)

64. Om de zaken nog ingewikkelder te maken hebben meerdere taalversies – met name de Italiaanse en de Portugese – zich bij de vaststelling van richtlijn 2008/8 opnieuw bij het „en”-kamp gevoegd. Zo zijn de taalversies van artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 (voorheen artikel 58 van

deze richtlijn), thans verdeeld tussen het „of”-kamp en het „en”-kamp.(17)

65. Ik merk op dat deze verschillen thans nog bestaan in de versie van genoemde richtlijn die voortvloeit uit de bij richtlijn (EU) 2020/285(18) aangebrachte wijzigingen.

66. Naar mijn mening vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat een oplossing wordt gevonden voor deze verschillen tussen de taalversies van artikel 59 bis van richtlijn 2006/112.

67. Uit vaste rechtspraak van het Hof, met name op het gebied van de btw-wetgeving, blijkt dat de Unierechtelijke bepalingen uniform moeten worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Europese Unie. Wanneer er verschillen bestaan tussen de taalversies van een bepaling van Unierecht, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en het doel van de regeling waarvan deze een onderdeel vormt.(19)

68. Op grond van deze rechtspraak bestaan er mijns inziens vier redenen die rechtvaardigen dat artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 aldus wordt uitgelegd dat daarbij werkelijk gebruik *of* werkelijke exploitatie van de betrokken diensten op het grondgebied van de lidstaat wordt vereist.

69. In de eerste plaats strookt deze uitlegging met de uitdrukkelijke intentie van de Commissie, ten tijde van haar voorstel tot herschikking van de Zesde richtlijn (77/388), om alle taalversies te harmoniseren ten gunste van de uitdrukking „werkelijk gebruik *of* werkelijke exploitatie”, zoals ik in punt 62 van deze conclusie heb aangegeven. Ik geloof niet dat de wetgever van de Unie, in dezen de Raad van de Europese Unie en het Parlement, deze intentie heeft betwist. De verschillen tussen de taalversies zouden dus het gevolg kunnen zijn van nogal ongelukkige vertalingen van deze uitdrukking.

70. In de tweede plaats sluit deze uitlegging aan bij de wens van de Uniewetgever om de plaats van de dienst in beginsel te identificeren als de plaats waar die werkelijk wordt gebruikt.(20) Zoals de Oostenrijkse regering terecht heeft opgemerkt, sluit deze wens bovendien aan bij het standpunt dat het btw-comité ter zake inneemt(21): „Het btw-comité is vrijwel unaniem van mening dat de plaats van het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten moet worden geacht zich daar te bevinden waar de afnemer *daadwerkelijk in staat is gebruik te maken* van de dienst die voor hem wordt verricht. In normale omstandigheden gaat het om de fysieke plaats waar de dienst wordt verricht.”

71. In de derde plaats dringt deze uitlegging zich op uit semantisch oogpunt wegens het verband tussen de termen „gebruik” en „exploitatie”. De Académie française definieert *exploitation* als „het exploiteren, benutten of beheren van een goed teneinde daar voordeel uit te behalen”. Overeenkomstig deze gebruikelijke definitie lijkt het mij niet mogelijk een goed te exploiteren *zonder het te gebruiken*. Met andere woorden, elke exploitatie veronderstelt gebruik; gebruik heeft een algemenere betekenis dan exploitatie.

72. Het woord „gebruik” heeft dus geen praktische zin in de uitdrukking „werkelijk gebruik *en* werkelijke exploitatie” (waarin altijd exploitatie is vereist), maar wel in de uitdrukking „werkelijk gebruik *of* werkelijke exploitatie” (die doelt ofwel op enkel gebruik ofwel op exploitatie).

73. Ten slotte, en in de vierde plaats, vloeit de uitlegging ten gunste van de uitdrukking „gebruik *of* exploitatie” voort uit de context van artikel 59 bis van richtlijn 2006/112. Het begrip „exploitatie” heeft een economische connotatie, zoals blijkt uit de reeds aangehaalde definitie van de Académie française. Volgens artikel 9, lid 1, van die richtlijn houdt elke economische activiteit, behoudens uitzonderingen, een btw-plicht in. De uitdrukking „werkelijk gebruik *en* werkelijke exploitatie” strekt er dus toe diensten ten behoeve van niet-belastingplichtigen uit te sluiten van de

werkingsfeer van artikel 59 bis van deze richtlijn, aangezien deze de bedoelde diensten niet „exploiteren”.

74. Een dergelijke interpretatie zou in strijd zijn met de normatieve context waarin deze bepaling is vastgesteld, en wel om ten minste twee redenen. Enerzijds sluit de tweede alinea van artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 bepaalde voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten specifiek uit van de werkingssfeer ervan, wat logischerwijs inhoudt dat dergelijke diensten in beginsel onder die bepaling vallen. Anderzijds staat dit artikel 59 bis de lidstaten toe af te wijken van artikel 59 van deze richtlijn, dat uitsluitend betrekking heeft op diensten die ten behoeve van niet-belastingplichtigen worden verricht.

75. Samenvattend kan dus niet worden betwist dat artikel 59 bis, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 betrekking heeft op diensten aan niet-belastingplichtigen. Niet-belastingplichtigen „exploiteren” de ten behoeve van hen verrichte diensten echter niet, wat een economische activiteit zou impliceren, maar „gebruiken” ze enkel. Bijgevolg moet deze bepaling noodzakelijkerwijs aldus worden uitgelegd dat zij „werkelijk gebruik of werkelijk exploitatie” van de diensten op het grondgebied van de betrokken lidstaat vereist.

76. Uit het voorgaande leid ik af dat artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat daarbij werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie van de diensten op het grondgebied van de betrokken lidstaat wordt vereist.

77. Naar mijn mening bestaat er echter weinig twijfel over dat roamingdiensten, zoals de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, werkelijk op het grondgebied van de betrokken lidstaat worden *gebruikt*.

78. Ik wijs erop dat dergelijke roamingdiensten enkel betrekking hebben op het gebruik van een mobiele telefonienetwerk in de betrokken lidstaat door gebruikers die tijdelijk verblijven in deze lidstaat, in het hoofdgeding Oostenrijk, en niet op het deel van de telecommunicatiediensten dat betrekking heeft op het gebruik van een mobiele telefonienetwerk in het derde land van herkomst, in het hoofdgeding Zuid-Korea.(22)

79. Drie omstandigheden lijken mij er duidelijk op te wijzen dat de roamingdiensten in de betrokken lidstaat werkelijk worden gebruikt.

80. Ten eerste bevindt het gebruikte mobiele telefonienetwerk zich in die lidstaat. Ten tweede verblijven de gebruikers die toegang krijgen tot dat netwerk, tijdelijk in die lidstaat. Ten derde kunnen dergelijke roamingdiensten, zoals de Spaanse regering heeft opgemerkt, enkel op het grondgebied van die lidstaat worden gebruikt. In de omstandigheden van het hoofdgeding is de aanwezigheid van de in Zuid-Korea wonende gebruikers op het Oostenrijkse grondgebied immers de enige reden waarom zij toegang tot een Oostenrijks mobiele telefonienetwerk vragen.

81. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, hebben Koreaanse klanten bovendien op dezelfde wijze toegang tot het Oostenrijkse mobiele telefonienetwerk als Oostenrijkse klanten, hetgeen een duidelijke aanwijzing vormt voor een werkelijk gebruik in Oostenrijk.

82. Bijgevolg ben ik ervan overtuigd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten werkelijk op het Oostenrijkse grondgebied worden gebruikt.

83. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat roamingdiensten voor het gebruik van een in een lidstaat gelegen mobiele telefonienetwerk die door een in een derde land gevestigde mobiele telefonieprovider worden verricht voor gebruikers

die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in dat derde land hebben, maar tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven, moeten worden beschouwd als diensten waarvan het „werkelijke gebruik” op het grondgebied van die lidstaat geschiedt.

D. Vereiste om gevallen van dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging te voorkomen (tweede vraag)

84. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat aan het vereiste van het voorkomen van „dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging” is voldaan wanneer roamingdiensten als in de eerste vraag beschreven in het betrokken derde land niet aan een met de btw vergelijkbare belasting zijn onderworpen.

85. In navolging van het betoog van de verwijzende rechter zelf, van de Spaanse regering en van de Commissie ben ik van mening dat de eventuele belastingheffing in het betrokken derde land, te weten Zuid-Korea in het hoofdgeding, niet relevant is voor de toepassing van deze bepaling.

86. Elke andere uitlegging zou er namelijk toe leiden dat de toepassing van op het niveau van de Unie geharmoniseerde belastingregels ondergeschikt wordt gemaakt aan de fiscale behandeling die in een derde land wordt toegepast. Hoewel een dergelijke ondergeschiktheid op zich niet ondenkbaar is, moet de Uniewetgever er mijns inziens uitdrukkelijk en ondubbelzinnig voor kiezen. Dit is echter niet het geval met artikel 59 bis van richtlijn 2006/112, waarin geen melding wordt gemaakt van derde landen.

87. Deze uitlegging vindt steun in het standpunt dat het btw-comité⁽²³⁾ dienaangaande heeft ingenomen: „Het btw-comité is unaniem van mening dat het gebruik van deze mogelijkheid door de lidstaten om op hun grondgebied werkelijk gebruikte of geëxploiteerde diensten te belasten, niet afhankelijk is van de fiscale behandeling van die diensten buiten de Gemeenschap. In het bijzonder belet het feit dat een dienst krachtens de nationale regelingen van een derde land in dat land kan worden belast niet dat een lidstaat deze dienst belast wanneer deze werkelijk op zijn grondgebied wordt gebruikt of geëxploiteerd.”

88. In werkelijkheid verwijst de uitdrukking „dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging” naar de fiscale behandeling *op Unieniveau*. Met andere woorden, het gebruik door een lidstaat van de door artikel 59 bis van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheden veronderstelt een geval van dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging *op Unieniveau*.

89. In het bijzonder is het duidelijk dat gebruikmaking van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 niet kan worden gerechtvaardigd door de wens om dubbele heffing van belasting te voorkomen, aangezien deze bepaling er in de praktijk toe leidt dat de bedoelde dienstverrichting in de betrokken lidstaat wordt belast.

90. Gebruikmaking van deze mogelijkheid kan echter wel worden gerechtvaardigd door de wens om een geval van niet-heffing of verstoring van de mededinging binnen de Unie te voorkomen.

91. In het hoofdgeding wordt niet betwist dat de betrokken roamingdiensten niet in een andere lidstaat aan btw zijn onderworpen. Bijgevolg is het gebruik door de Republiek Oostenrijk van artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 om de plaats van deze diensten naar haar grondgebied te verleggen, zodat zij aan de Oostenrijkse btw zullen worden onderworpen, gerechtvaardigd door de wens om een geval van niet-heffing van belasting binnen de Unie te

voorkomen.

92. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging op de tweede vraag te antwoorden dat artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat aan het vereiste van het voorkomen van „dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging” is voldaan wanneer roamingdiensten als in de eerste vraag beschreven binnen de Unie niet aan btw zijn onderworpen, hetgeen een geval van niet-heffing in de zin van deze bepaling oplevert. De fiscale behandeling in een derde land is daarentegen niet relevant voor de toepassing van deze bepaling.

V. Conclusie

93. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzgericht te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010, moet aldus worden uitgelegd dat roamingdiensten voor het gebruik van een in een lidstaat gelegen mobiele telefonienetwerk die door een in een derde land gevestigde mobiele telefonieprovider worden verricht voor gebruikers die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in dat derde land hebben, maar tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven, moeten worden beschouwd als diensten waarvan het ‚werkelijke gebruik’ op het grondgebied van die lidstaat geschiedt.

2) Artikel 59 bis, eerste alinea, onder b), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88, moet tevens aldus worden uitgelegd dat aan het vereiste van het voorkomen van ‚dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede verstoring van de mededinging’ is voldaan wanneer roamingdiensten als in de eerste vraag beschreven binnen de Unie niet aan btw zijn onderworpen, hetgeen een geval van ‚niet-heffing’ in de zin van genoemde bepaling oplevert. De fiscale behandeling in een derde land is daarentegen niet relevant voor de toepassing van deze bepaling.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB 2010, L 326, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

3 Richtlijn van de Raad van 7 december 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112 (PB 2010, L 326, blz. 1). De bepalingen die moeten worden uitgelegd om de prejudiciële vragen te beantwoorden, in het bijzonder artikel 59 bis van richtlijn 2006/112, zijn laatstelijk gewijzigd bij artikel 2 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 (PB 2008, L 44, blz. 11).

4 Deze bepalingen zijn met ingang van 1 januari 2015 ingrijpend gewijzigd krachtens artikel 5 van richtlijn 2008/8, waarbij met name artikel 59, eerste alinea, onder i), artikel 59 bis, tweede alinea, en artikel 59 ter van richtlijn 2006/112 zijn geschrapt.

5 Indien de Oostenrijkse btw *per vergissing* over deze eerste dienstverrichting is geheven, zoals de Commissie suggereert, is het duidelijk dat SK Telecom recht heeft op teruggaaf van deze ten onrechte geheven belasting. Dit geval verschilt van de in punt 38 supra genoemde procedure voor de „teruggaaf” van btw, die betrekking heeft op btw die naar behoren is geheven, maar

waarvan SK Telecom om teruggaaf kan verzoeken indien zij in Oostenrijk geen belastbare handelingen heeft verricht.

6 Zie met name arresten van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punten 26-32); 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punten 13-28), en 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punten 19-26).

7 Zie met name arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 Zie met name arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 Volgens vaste rechtspraak bevatten de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112 een algemene regel ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn in een reeks specifieke aanknopingspunten voorzien. De artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112 hebben geen voorrang op de artikelen 46 tot en met 59 bis ervan. Voor elke situatie moet worden nagegaan of deze overeenkomt met een van de in de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn bedoelde gevallen. Genoemde situatie valt standaard onder de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112 [zie met name arresten van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 18; 13 maart 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punten 20 en 21, en 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Colocatediensten), C-215/19, EU:C:2020:518, punten 51 en 54].

10 Volgens deze bepaling worden als telecommunicatiediensten beschouwd „de diensten waarmee de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, geschriften, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard per draad, via radiofrequente straling, langs optische weg of met behulp van andere elektromagnetische middelen mogelijk wordt gemaakt, met inbegrip van de daarmee samenhangende overdracht en verlening van rechten op het gebruik van infrastructuur voor de transmissie, uitzending of ontvangst, waaronder het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten”.

11 Zie punt 12 supra.

12 Zie de richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

13 Onder andere de volgende taalversies gebruikten het voegwoord „en”: de Franse taalversie („l'utilisation et l'exploitation effectives”), de Engelse taalversie („effective use and enjoyment”), de Italiaanse taalversie („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), de Spaanse taalversie („la utilización y la explotación efectivas”), de Nederlandse taalversie („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), de Portugese taalversie („a utilização e a exploração efectivas”) en de Zweedse taalversie („den egentliga användningen och utnyttjandet”). Onder andere de volgende taalversies gebruikten het voegwoord „of”: de Duitse taalversie („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) en de Deense taalversie („faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

14 Arrest van 19 februari 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, punten 28-33).

15 Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(2004) 246 definitief, 15 april 2004, artikel 58. Zie onder meer de Engelse taalversie („effective use or enjoyment”), de Duitse taalversie

(„tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), de Deense taalversie („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), de Franse taalversie („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), de Italiaanse taalversie („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), de Spaanse taalversie („la utilización o la explotación efectivas”), de Nederlandse taalversie („het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), de Portugese taalversie („a utilização ou a exploração efectivas”) en de Zweedse taalversie („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

16 Taalversies die het voegwoord „en” gebruiken: zie onder andere de Engelse taalversie („effective use and enjoyment”), de Nederlandse taalversie („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) en de Zweedse taalversie („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Taalversies die het voegwoord „of” gebruiken: zie onder andere de Duitse taalversie („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), de Deense taalversie („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), de Franse taalversie („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), de Italiaanse taalversie („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), de Spaanse taalversie („la utilización o la explotación efectivas”) en de Portugese taalversie („a utilização ou a exploração efectivas”).

17 Taalversies die het voegwoord „en” gebruiken: zie onder andere de Engelse taalversie („effective use and enjoyment”), de Italiaanse taalversie („l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione”), de Nederlandse taalversie („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), de Portugese taalversie („a utilização e a exploração efectivas”) en de Zweedse taalversie („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Taalversies die het voegwoord „of” gebruiken: zie onder andere de Duitse taalversie („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), de Deense taalversie („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), de Franse taalversie („l'utilisation ou l'exploitation effectives”) en de Spaanse taalversie („la utilización o la explotación efectivas”).

18 Richtlijn van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van richtlijn 2006/112 (PB 2020, L 62, blz. 13). Deze richtlijn is krachtens artikel 3, lid 1, ervan van toepassing met ingang van 1 januari 2025.

19 Zie met name arresten van 26 september 2013, Commissie/Finland (C-309/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:610, punt 49), en 12 oktober 2017, Lombard Inगतलन Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 21).

20 Zie in dat verband overweging 3 van richtlijn 2008/8: „Alle diensten moeten in beginsel worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt. [...]” Zie ook arrest van 13 maart 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29). Volledigheidshalve wijs ik er nog op dat richtlijn 2008/8 een grondige wijziging heeft aangebracht in de regeling die voortvloeide uit richtlijn 1999/59/EG van de Raad van 17 juni 1999 tot wijziging van de Zesde richtlijn (77/388) (PB 1999, L 162, blz. 63). Bijgevolg zijn de door SK Telecom aangevoerde argumenten die aan de overwegingen van richtlijn 1999/59 zijn ontleend, voor de onderhavige zaak niet relevant.

21 Btw-comité, Richtsnoeren die voortvloeien uit de 89e vergadering van 30 september 2009, document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645, beschikbaar op https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

22 Zie punt 35 supra.

23 Btw-comité, Richtsnoeren die voortvloeien uit de 89e vergadering van 30 september 2009, document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645, beschikbaar op https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf