

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE

przedstawiona w dniu 22 października 2020 r.(1).

Sprawa C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

przeciwko

Finanzamt Graz-Stadt

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) - Dyrektywa 2006/112 - Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu lub nieopodatkowaniu – Artykuł 59a – Sektor telekomunikacji – Telefonii komórkowa – Usługi roamingu – Obywatele państw trzecich przebywający tymczasowo na terytorium państwa członkowskiego – Miejsce świadczenia – Możliwość przeniesienia tego miejsca na terytorium danego państwa członkowskiego – Wymóg faktycznego użytkowania i wykorzystania usług na terytorium państwa członkowskiego – Przypadek podwójnego opodatkowania, nieopodatkowania lub zakłócenia konkurencji – Brak znaczenia traktowania pod względem podatkowym w państwie trzecim

I. Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 29 lipca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 sierpnia 2019 r., Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładowi art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112(2).
2. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między SK Telecom Co. Ltd, spółką mającą siedzibę w Korei Południowej, a Finanzamt Graz-Stadt (urzędem skarbowym miasta Graz, Austria) (zwanym dalej „Finanzamt”), dotyczącego kwestii traktowania pod względem podatkowym usług roamingu świadczonych przez spółkę SK Telecom Co. Ltd na rzecz użytkowników mieszkających w Korei Południowej, ale przebywających tymczasowo na terytorium Austrii, które to usługi polegają na zapewnieniu im dostępu do sieci komórkowej w tym państwie członkowskim.
3. Poprzez zadane pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy kwestionowany

przepis uprawnia Republikę Austriacką do przeniesienia miejsca świadczenia usług roamingu na swoje terytorium, z tym skutkiem, iż usługi te będą podlegały austriackiemu podatkowi od wartości dodanej (VAT).

4. W ramach moich rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie odpowiedzi twierdzącej na postawione pytanie.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Usługi będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym były świadczone w roku 2011, wersją dyrektywy 2006/112, która znajdzie zastosowanie, jest zatem wersja po modyfikacjach wprowadzonych ostatnio przez dyrektywę 2010/88, której termin transpozycji, zgodnie z art. 2 tej dyrektywy, upłynął w dniu 1 stycznia 2011 r.⁽³⁾

6. Dyrektywa 2006/112 zawiera tytuł V w brzmieniu „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”. W ramach tytułu V rozdział 3 obejmuje „Miejsce świadczenia usług”. Rozdział ten zawiera sekcję 2 poświęconą „Przepisom szczególnym”. Sekcja 3 obejmuje art. 59, 59a i 59b dyrektywy 2006/112⁽⁴⁾.

7. Artykuł 59 tej dyrektywy, który zamieszczony jest w podsekcji 9 zatytułowanej „Świadczenie usług na rzecz osób niebędących podatnikami spoza [Unii]”, stanowi:

„Miejscem świadczenia następujących usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mającej siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium [Unii] jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

i) usługi telekomunikacyjne;

[...]”.

8. Artykuły 59a oraz 59b dyrektywy 2006/12 znajdują się natomiast w podsekcji 10 zatytułowanej „Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu lub nieopodatkowaniu”.

9. Stosownie do art. 59a wspomnianej dyrektywy:

„W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji w odniesieniu do usług, których miejsce świadczenia regulują przepisy art. 44, 45, 56 i 59, państwa członkowskie mogą uznać:

a) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałyby się na ich terytorium, za znajdujące się poza terytorium [Unii], jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce poza terytorium [Unii];

b) miejsce świadczenia takich usług, które znajdowałyby się poza terytorium [Unii], za znajdujące się na ich terytorium, jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce na ich terytorium.

Przepis ten nie ma jednak zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną świadczonych na rzecz niebędących podatnikami osób niemających siedziby na terytorium [Unii]”.

10. Artykuł 59b tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) do usług telekomunikacyjnych oraz usług nadawczych radiowych i telewizyjnych, o których mowa w art. 59 [akapit pierwszy lit. j)], świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim, przez podatnika, który ma siedzibę działalności gospodarczej poza [Unią] lub ma tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi, lub który, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza [Unią]”.

B. Prawo austriackie

11. Paragraf 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z 1994 r. (BGBl. 663/1994; zwanej dalej „UStG 1994”), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu gównym (BGBl. I 34/2010), stanowi:

„[...]”

(13) Inne świadczenia w rozumieniu ust. 14 są uznawane za wykonywane:

a) jeżeli odbiorca świadczenia nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5 pkt. 3, i jednocześnie nie posiada na terytorium Unii miejsca zamieszkania, siedziby ani zwykłego miejsca pobytu, inne świadczenie uważa się za wykonane w miejscu zamieszkania, siedzibie lub zwykłym miejscu pobytu odbiorcy na terytorium państwa trzeciego;

[...]”

(14) Następujące świadczenia są uznawane za inne świadczenia w rozumieniu ust. 13:

[...]”

12. usługi telekomunikacyjne;

[...]”

(16) W celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji, Bundesminister für Finanzen (federalny minister do spraw finansów) może w drodze rozporządzenia przewidzieć, że inne świadczenia, których miejsce określa się stosownie do ust. 6, 7, 12 lub ust. 13 lit. a), uznaje się za usytuowane w miejscu, w którym są one faktycznie użytkowane lub wykorzystane. W konsekwencji, miejscem świadczenia uznawanego za inne świadczenie może być:

1. terytorium państwa trzeciego zamiast terytorium kraju; oraz

2. terytorium kraju zamiast terytorium państwa trzeciego. Nie dotyczy to świadczeń w rozumieniu ust. 14 pkt 14, gdy odbiorca świadczenia nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ust. 5 pkt 3, którego miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce zwykłego pobytu nie znajdują się na terytorium [Unii]”.

12. W myśl rozporządzenia federalnego ministra do spraw finansów w sprawie przenoszenia miejsca innych świadczeń związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, radiowych i telewizyjnych (BGBl. II 383/2003), w brzmieniu mającym zastosowanie do stanu faktycznego

sprawy (BGBl. II 221/2009):

„Zgodnie z § 3a ust. 10 pkt 13 i 14, a także § 3a ust. 13 UStG 1994, w wersji ustalonej ustawą federalną BGBl. I 71/2003, zarządza się, co następuje:

§ 1 Jeżeli miejsce świadczenia, o którym mowa w § 3a ust. 14 pkt 12 i 13 UStG 1994, BGBl. 663, w wersji ustalonej ustawą federalną BGBl. I 52/2009, znajduje się poza terytorium [Unii] zgodnie z § 3a UStG 1994, świadczenie to uznaje się za wykonane na terytorium kraju, jeżeli jest tam faktycznie użytkowane lub wykorzystane.

§ 2 Za usługi telekomunikacyjne uważa się usługi polegające na transmitowaniu, emitowaniu lub odbiorze sygnałów, tekstów, obrazów, dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych mediów elektromagnetycznych, szczególnie z przeniesieniem i cesją praw do użytkowania takiej transmisji, emisji lub odbioru”.

III. Postępowanie główne, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

13. SK Telecom jest przedsiębiorstwem telefonii komórkowej z siedzibą w Korei Południowej.

14. W 2011 r. SK Telecom świadczyła usługi z zakresu telefonii komórkowej niektórym swoim klientom, którzy mieli miejsce zamieszkania także w Korei Południowej, ale przebywali tymczasowo w Austrii.

15. W celu umożliwienia tym osobom korzystania z telefonów komórkowych podczas ich pobytu w Austrii, operator sieci austriackiej udostępnił swoją sieć SK Telecom w zamian za opłatą za użytkowanie powiększoną o austriacki VAT (20%).

16. SK Telecom obciążała natomiast swoich klientów opłatami roamingowymi w zamian za używanie sieci austriackiej.

17. Następnie SK Telecom złożyła wniosek o zwrot VAT, który został na nią nałożony przez operatora austriackiego.

18. Finanzamt oddalił wniosek o zwrot. Odmowa umotywowana była zasadniczo obowiązkiem opodatkowania austriackim VAT opłat roamingowych naliczanych przez SK Telecom swoim klientom, zgodnie z austriackim rozporządzeniem w sprawie przenoszenia miejsca świadczenia, w związku z tym, że usługi telekomunikacyjne w Korei Południowej nie są objęte podatkiem porównywalnym do austriackiego VAT. Po wyświadczeniu usług podlegających opodatkowaniu w Austrii SK Telecom nie mogła skorzystać ze zwrotu VAT w ramach uproszczonej procedury zwrotu tego podatku.

19. Po oddaleniu odwołania złożonego do Finanzamt SK Telecom wniosła nową skargę do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych).

20. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych), który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie, uwzględnił skargę SK Telecom. Sąd ten wyjaśnił, iż u podstaw jego decyzji nie leżała kwestia ewentualnego podobnego opodatkowania w państwie trzecim, lecz niezgodność z prawem Unii rozporządzenia austriackiego w sprawie przenoszenia miejsca świadczenia, zgodnie z którym miejsce świadczenia usług roamingu dostarczanych przez SK Telecom znajdowało się na terytorium austriackim.

21. Zdaniem tego sądu z art. 59a i 59b dyrektywy 2006/112 wynika, że państwo członkowskie nie może przenieść miejsca świadczenia na swoje terytorium w odniesieniu do usług telekomunikacyjnych świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami mających siedzibę w

Unii.

22. W praktyce z interpretacji tej wynika, iż usługi świadczone przez SK Telecom, polegające na umożliwieniu swoim klientom mającym siedzibę w Korei Południowej korzystania z ich abonamentu telefonii komórkowej w Austrii, za pośrednictwem austriackiej sieci telefonii komórkowej, nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu na terytorium Austrii. W konsekwencji SK Telecom była uprawniona, aby uzyskać w ramach procedury uproszczonej zwrot VAT zapłaconego operatorowi sieci austriackiej.

23. W wyniku rewizji zwyczajnej wniesionej przez Finanzamt, Verwaltungsgerichtshof (trybuna administracyjny, Austria) uchylił orzeczenie Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych) wyrokiem z dnia 13 września 2018 r.

24. Zdaniem Verwaltungsgerichtshof (trybuna administracyjnego), podczas gdy art. 59b dyrektywy 2006/112 ustanawia obowiązek przeniesienia miejsca świadczenia w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo mające siedzibę w państwie trzecim dostarcza usług telekomunikacyjnych osobom niebędącym podatnikami mającym siedzibę w Unii, art. 59a tej dyrektywy przewiduje możliwość przeniesienia miejsca świadczenia w sytuacjach niewymienionych przez art. 59b wspomnianej dyrektywy.

25. Zdaniem tego sądu, w przeciwieństwie do stanowiska zajętego przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych), ustawodawca austriacki zgodnie z prawem wykorzystał możliwość przewidzianą w art. 59a dyrektywy 2006/112 i wprowadził austriackie rozporządzenie w sprawie przenoszenia miejsca świadczenia.

26. Zobowiązany do ponownego rozpatrzenia sprawy przekazanej przez Verwaltungsgerichtshof (trybuna administracyjny), Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) nadal podaje w wątpliwość zgodność tych przepisów krajowych z art. 59a dyrektywy 2006/112.

27. W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że korzystanie z roamingu w państwie członkowskim w postaci dostępu do krajowej sieci telefonii komórkowej w celu nawiązywania połączeń przychodzących i wychodzących przez »klienta kołowego niebędącego podatnikiem«, który tymczasowo przebywa na obszarze kraju, stanowi »użytkowanie i wykorzystanie« na obszarze kraju, które uprawnia do przeniesienia miejsca świadczenia z kraju trzeciego do tego państwa członkowskiego, mimo że ani operator telefonii komórkowej świadczący usługę, ani klient kołowy nie mają siedziby na terytorium [Unii], a klient kołowy nie ma tego stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu na terytorium [Unii]?

2) Czy art. 59a [akapit pierwszy] lit. b) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych opisanych w pytaniu pierwszym, które zgodnie z art. 59 [tej dyrektywy] są świadczone poza terytorium [Unii], może zostać przeniesione na terytorium państwa członkowskiego tylko dlatego, że usługi telekomunikacyjne w kraju trzecim nie podlegają żadnej daninie, która byłaby porównywalna z [VAT] obowiązującym w prawie Unii, mimo że ani operator telefonii komórkowej świadczący usługę, ani klient kołowy nie mają siedziby na terytorium [Unii], a klient kołowy nie ma tego stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu na terytorium [Unii]?”.

28. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 5 sierpnia 2019 r.

29. Uwagi na piśmie przedstawiły SK Telecom, rząd austriacki i hiszpański oraz Komisja Europejska.

IV. Ocena

30. Poprzez swoje pytania sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie może przenieść na swoje terytorium miejsce świadczenia usług roamingu umożliwiających korzystanie z sieci telefonii komórkowej znajdujących się w tym państwie członkowskim, przy czym usługi te są świadczone przez operatora telefonii komórkowej prowadzącego działalność w państwie trzecim na rzecz użytkowników mających stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym państwie trzecim, ale przebywających tymczasowo na terytorium wspomnianego państwa członkowskiego.

31. Po przedstawieniu praktycznych aspektów niniejszej sprawy oraz analizie brzmienia art. 59, 59a i 59b dyrektywy 2006/112 przedstawił powody, dla których uważa, że na zadane przez sąd odsyłający pytania należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

A. W przedmiocie praktycznych aspektów niniejszej sprawy

32. Przed rozpoczęciem analizy tych dwóch pytań chciałbym poruszyć kwestię praktycznych aspektów niniejszej sprawy.

33. Usługa roamingu sieci komórkowej, jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, obejmuje świadczenie dwóch usług w kontekście VAT.

34. Pierwsze świadczenie usług dotyczy wyłączenie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych, z wyłączeniem użytkowników telefonii komórkowej (relacja „*business-to-business*”, inaczej „B2B”). Operator sieci komórkowej działający w kraju roamingu (Austria) udostępnia swoją sieć operatorowi zagranicznej sieci komórkowej z siedzibą w kraju pochodzenia (SK Telecom, z siedzibą w Korei Południowej) w zamian za uiszczenie opłat.

35. Drugie świadczenie usług dotyczy stosunku między operatorem telefonii komórkowej (SK Telecom) a użytkownikami telefonów, którzy wykupili abonament na jego usługi (relacja „*business-to-consumer*”, inaczej „B2C”). Operator ten „podnajmuje”, w pewnym sensie, swoim użytkownikom znajdującym się w kraju roamingu (Austria), dostęp do sieci, który wcześniej uzyskał w ramach pierwszego świadczenia.

36. Wprowadź pytania zadane Trybunałowi dotyczą wyłączenie tego drugiego świadczenia usług (między SK Telecom a jej użytkownikami), a w szczególności miejsca tego świadczenia, jednak pytania te zrodziły się przy okazji wystąpienia przez SK Telecom z wnioskiem o zwrot VAT, który związany był z pierwszym świadczeniem (między SK Telecom a operatorem sieci austriackiej).

37. W istocie, operator sieci austriackiej zastosował austriacki VAT w ramach pierwszego świadczenia usług. SK Telecom zwrócił się o zwrot kwoty tego austriackiego VAT. Finansamt odmówił uwzględnienia wniosku argumentując swoje stanowisko stwierdzeniem, że także drugie świadczenie usług było objęte austriackim VAT.

38. Tym samym, w zależności od odpowiedzi, jakich Trybunał udzieli na postawione mu

pytania, możliwe są dwa rozwiązania spornych kwestii w postępowaniu głównym, jak sędznie podkreśliła Komisja:

- albo miejsce drugiego świadczenia usług znajduje się w Austrii: w takim przypadku SK Telecom zobowiązana jest do zapłaty austriackiego VAT w wysokości odpowiadającej kwotom, na jakie wystawiła faktury swoim abonentom, zachowując jednak prawo do odliczenia austriackiego VAT naliczonego w ramach pierwszego świadczenia;
- albo miejsce drugiego świadczenia usług znajduje się w Korei Południowej: w takim przypadku austriacki VAT nie jest należny od tego świadczenia, a SK Telecom może ubiegać się o zwrot VAT naliczonego w ramach pierwszego świadczenia.

39. Komisja podniosła pewne zastrzeżenia w kontekście objęcia austriackim VAT pierwszego świadczenia usług. Wyjaśniła przy tym, iż zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 44 dyrektywy 2006/112, miejsce świadczenia usług między podatnikami (relacja „B2B”) znajduje się tam, gdzie odbiorca świadczenia posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej, a zatem w przypadku SK Telecom jest to Korea Południowa(5).

40. Nie wydaje mi się wskazane, aby Trybunał rozważyć tę problematykę zważywszy na to, że z jednej strony Trybunał nie został zapytany o pierwsze świadczenie usług, a z drugiej strony wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnego wyjaśnienia tej kwestii.

41. W każdym przypadku ta niepewność dotyczyca opodatkowania pierwszego świadczenia usług nie umniejsza wagi i istotności pytań zadanych przez sąd odsyłający, a zatem kwestia opodatkowania austriackim VAT drugiego świadczenia usług zależy będzie od odpowiedzi, jakiej Trybunał udzieli na postawione mu pytania.

42. Wreszcie, SK Telecom potwierdziła, że „sztucznym” byłoby, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału(6), rozdzielanie różnych połączeń wykonanych z jednej i tej samej karty SIM. Zatem usługi roamingu stanowiłby przedmiot sporu w postępowaniu głównym zawierały się w jednym świadczeniu usług telefonii komórkowej swoim użytkownikom, która to telefonia komórkowa zlokalizowana byłaby w Korei Południowej i tym samym nie byłaby objęta obowiązkiem zapłaty VAT w Unii.

43. Argumentacja ta mnie nie przekonuje. Przypomnę, iż do celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne(7). W związku z tym, tylko w sytuacji gdy dwie lub więcej czynności dokonanych przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, a którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, powinny być uważane za jedno świadczenie do celów VAT(8).

44. Tymczasem usługi roamingu będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, polegające na zaoferowaniu dostępu do sieci telefonii komórkowej w państwie innym niż kraj pochodzenia, są obiektywnie niezwiązane z usługami sieci komórkowej świadczonymi w kraju pochodzenia.

45. Jak sędznie podkreślił rzędnik hiszpański, w praktyce faktury wystawiane na użytkowników pozwalają zazwyczaj odróżnić usługi roamingu od pozostałych usług świadczonych przez lokalną sieć komórkową. Faktury te wskazują w szczególności liczbę połączeń przychodzących i wychodzących, a także dane wykorzystane dzięki usługom roamingu w sieci komórkowej odwiedzanego państwa. Tym samym, chociaż użytkownik musi mieć zawartą uprzednio umowę z operatorem sieci komórkowej w swoim kraju pochodzenia, aby mieć dostęp do usług roamingu, stanowi one usługę inną i odrębną od usług świadczonych przez operatora pozostałym

klientom w celu umożliwienia dostępu do lokalnej sieci.

B. W przedmiocie sformułowania art. 59, 59a i 59b dyrektywy 2006/112

46. Artykuły 59, 59a i 59b dyrektywy 2006/112 ustanawiają specjalne przesłanki w celu ustalenia miejsca świadczenia pewnych rodzajów usług(9).

47. Na wstępie chciałbym zauważyć, że sąd odsyłający słuśnie opiera się na założeniu, zgodnie z którym usługi roamingu będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym stanowi „usługi telekomunikacyjne” w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112(10). Założenie to nie było kwestionowane przez żadną ze stron, które zgłosiły uwagi przed Trybunałem.

48. W przypadku braku odmiennego uregulowania w prawie krajowym na podstawie art. 59a dyrektywy 2006/112, z art. 59 lit. i) tej dyrektywy wynika, iż miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, dostarczanych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, której siedziba, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu znajduje się poza Unią, jest miejsce, w którym osoba ta ma siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, a zatem *poza Unię*.

49. W uproszczeniu, przepis ten przewiduje, że *nie podlegają VAT* usługi telekomunikacyjne świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami i mających stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza Unią.

50. Tymczasem art. 59a dyrektywy 2006/112 umożliwia państwu członkowskiemu, przy spełnieniu określonych warunków, odstąpienie od powyższej zasady i przeniesienie miejsca świadczenia usług na swoje terytorium.

51. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a także z uwag rzędu austriackiego oraz Komisji wynika, że Republika Austriacka skorzystała z tej możliwości wprowadzając rozporządzenie federalnego ministra do spraw finansów w sprawie przenoszenia miejsca innych świadczeń związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, radiowych i telewizyjnych, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym(11).

52. Chciałbym wyjaśnić także, że art. 59b dyrektywy 2006/112 czyni *obowiązkowym* przeniesienie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, gdy są one dostarczane osobom niebędącym podatnikami, ale mającym siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu *na terytorium Unii*. Warunek ten nie jest spełniony wobec usług będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, ponieważ były one świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, ale mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu *poza terytorium Unii*, w Korei Południowej. Zatem przepis ten nie jest istotny dla udzielenia odpowiedzi na pytanie postawione przez sąd odsyłający, jak słuśnie podkreśliły rząd hiszpański oraz Komisja.

53. Chciałbym ponadto dodać, że zakres zastosowania możliwości oferowanej przez art. 59a dyrektywy 2006/112 jest szerszy od zakresu obowiązku nałożonego przez art. 59b tej dyrektywy, jak słuśnie podkreśliła Komisja. Innymi słowy, jak też wynika z brzmienia tych dwóch przepisów, możliwość oferowana państwu członkowskiemu przez art. 59a wspomnianej dyrektywy nie jest ograniczona do sytuacji wymienionych w art. 59b tej samej dyrektywy.

54. Po udzieleniu powyższych wyjaśnień, w celu udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający należało przeanalizować, jakie warunki muszą zostać spełnione, aby państwo członkowskie mogło skorzystać z możliwości wynikającej z art. 59a akapit pierwszy lit.

b) dyrektywy 2006/112, i przenie?? miejsce ?wiadczenia us?ug, w tym us?ug telekomunikacyjnych, na swoje terytorium.

55. Nale?y wyró?ni? dwa warunki.

56. W pierwszej kolejno?ci, „faktyczne u?ytkowanie i wykorzystanie” us?ug powinno mie? miejsce na terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego. Warunek ten stanowi przedmiot pierwszego z pyta? postawionych przez s?d odsy?aj?cy.

57. W drugiej kolejno?ci, pa?stwa cz?onkowskie mog? wykorzysta? wspomnian? mo?liwo?? „w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zak?óceniu konkurencji”. Warunek ten stanowi przedmiot drugiego z pyta? prejudycjalnych.

C. W przedmiocie wymogu faktycznego u?ytkowania i wykorzystania us?ug na terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego (pytanie pierwsze)

58. Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi roamingu umo?liwiaj?ce korzystanie z sieci telefonii komórkowej znajduj?cej si? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, które s? ?wiadczone przez operatora sieci komórkowej z siedzib? w pa?stwie trzecim na rzecz u?ytkowników maj?cych sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu w tym pa?stwie trzecim, ale przebywaj?cych tymczasowo na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, powinny by? uwa?ane za stanowi?ce przedmiot „faktycznego u?ytkowania” na terytorium wspomnianego pa?stwa cz?onkowskiego.

59. Rz?dy austriacki i hiszpa?ski, jak i Komisja, zaproponowa?y udzielenie na to pytanie odpowiedzi twierdz?cej, w przeciwie?stwie do SK Telecom.

60. Przed udzieleniem odpowiedzi na to pytanie musz? niestety podkre?li? istnienie pewnych rozbie?no?ci, nieco zaskakuj?cych, wskazywanych tak?e przez SK Telecom, mi?dzy ró?nymi wersjami j?zykowymi sformu?owania „faktyczne u?ytkowanie i wykorzystanie” zawartego w art. 59a akapit pierwszy dyrektywy 2006/112. W istocie, zgodnie ze skonsultowanymi wersjami j?zykowymi, sformu?owanie to przyjmuje form? „faktyczne u?ytkowanie *lub* wykorzystanie” albo „faktyczne u?ytkowanie *i* wykorzystanie”.

61. Wyra?enie to wywodzi si? z dawnego art. 9 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388/EWG(12). Tymczasem ju? w stosunku do tego przepisu istnia?a rozbie?no?? ró?nych wersji j?zykowych, które u?ywa?y albo spójnika „lub”, albo spójnika „i”(13). Chcia?bym doda? ponadto, ?e wspomniany przepis zosta? zinterpretowany przez Trybuna? w wyroku Athesia Druck dotycz?cym us?ug reklamowych, nie dotyczaj?c jednak problematyki rozbie?no?ci wersji j?zykowych(14).

62. W swojej propozycji zmiany szóstej dyrektywy 77/388, która doprowadzi?a do przyj?cia dyrektywy 2006/112, Komisja zaproponowa?a, a przynajmniej tak to rozumiem, dokonanie harmonizacji wersji j?zykowych promuj?c zastosowanie spójnika „lub”(15).

63. Co ciekawe, podczas przyjmowania dyrektywy 2006/112, stosownie do wspomnianej propozycji, grono zwolenników spójnika „lub” znacznie si? poszerzy?o, nie odnie?li oni jednak ca?kowitego zwyci?stwa. Otó?, wersje art. 58 (pó?niejszego art. 59A) tej dyrektywy w j?zykach angielskim, niderlandzkim i szwedzkim, w swojej pierwotnej wersji, pozosta?y wierne spójnikowi „i”(16).

64. Omawiane zagadnienie uleg?o jeszcze wi?kszemu skomplikowaniu wraz z przyj?ciem dyrektywy 2008/8, które przesun??o kilka wersji j?zykowych, w szczególno?ci wersje w j?zykach

włoskim i portugalskim, do obozu spójnika „i”. Tym samym, wersje językowe art. 59a dyrektywy 2006/112, dawnego art. 58 tej dyrektywy, są od tej pory podzielone między obozy spójnika „lub” oraz spójnika „i”(17).

65. Chciałbym także podkreślić, iż rozbieżność ta nadal istnieje w wersji tej dyrektywy wynikającej ze zmian wprowadzonych dyrektywą (UE) 2020/285(18).

66. Moim zdaniem, nadrzędny wzgląd pewności prawa należy wymagać rozstrzygnięcia tej rozbieżności między różnymi wersjami językowymi art. 59a dyrektywy 2006/112.

67. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, w szczególności w dziedzinie ustawodawstwa dotyczącego VAT, przepisy prawa Unii należy interpretować i stosować w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach urzędowych Unii Europejskiej. W przypadku niezgodności między różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis powinien być interpretowany z uwzględnieniem ogólnej systematyki oraz celu uregulowania, którego cząstką stanowi(19).

68. Na podstawie tego orzecznictwa istnieją, moim zdaniem, cztery powody uzasadniające interpretację art. 59a dyrektywy 2006/112 w ten sposób, że wymaga on faktycznego użytkowania *lub* wykorzystania danych usług na terytorium państwa członkowskiego.

69. W pierwszej kolejności, taka interpretacja jest zgodna z wyrażoną wprost wolą Komisji, podczas przedstawienia przez nią propozycji dokonania zmiany szóstej dyrektywy 77/388, zmierzającej do harmonizacji wszystkich wersji językowych w kierunku zastosowania sformułowania „faktyczne użytkowanie *lub* wykorzystanie”, jak już uprzednio wskazałem w pkt 62 niniejszej opinii. Nie wydaje mi się, aby ta wola została zakwestionowana przez prawodawcę Unii, w tym przypadku Radę Unii Europejskiej i Parlament Europejski w odniesieniu do tej dyrektywy, w związku z tym istniejące nadal rozbieżności mogłyby być rezultatem nieco niedokładnego sformułowania tego wyrażenia.

70. W drugiej kolejności, taka wykładnia jest zgodna z zamiarem prawodawcy Unii zmierzającym do zdefiniowania miejsca świadczenia usług jako, tytułem zasady ogólnej, miejsca rzeczywistej konsumpcji usług(20). Ponadto zamiar ten pokrywa się także z opinią wyrażoną na ten temat przez komitet ds. VAT(21), jak słusznie zauważył rząd austriacki: „Komitet ds. VAT uznaje niemal jednomyślnie, że za miejsce faktycznego użytkowania lub wykorzystania usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych oraz usług telewizyjnych, a także usług świadczonych drogą elektroniczną, jest uważane miejsce, w którym odbiorca ma *rzeczywiste możliwości korzystania* z usługi, która jest mu dostarczana. W normalnych warunkach będzie to miejsce, z którego usługa jest świadczona”.

71. W trzeciej kolejności, taka wykładnia nasuwa się także z semantycznego punktu widzenia, ze względu na związek między wyrażeniami „użytkowanie” i „wykorzystanie”. Akademia Francuska definiuje wykorzystanie jako „czynność polegającą na używaniu danego dobra, użytkowaniu go, zarządzaniu nim, w celu osiągnięcia z niego korzyści”. Stosownie do tej zwyczajowej definicji nie wydaje mi się, aby możliwe wykorzystanie dobra *bez jego użytkowania*. Innymi słowy, każde wykorzystanie pociąga za sobą użytkowanie, przy czym to drugie wyrażenie ma charakter bardziej ogólny.

72. W związku z tym słowo „użytkowanie” pozbawione byłoby skuteczności (effet utile) w wyrażeniu „faktyczne użytkowanie *i* wykorzystanie (które zawsze wymaga wykorzystania), ale już nie w wyrażeniu „faktyczne użytkowanie *lub* wykorzystanie” (które oznacza albo samo użytkowanie, albo wykorzystanie).

73. Wreszcie w czwartej kolejności, wykładnia na rzecz wyrażenia „użytkowanie *lub* wykorzystanie” wynika z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 59a dyrektywy 2006/112. Termin „wykorzystanie” zawiera w sobie element gospodarczy, jak to wskazuje cytowana powyżej definicja przyjęta przez Akademię Francuską. Tymczasem, stosownie do art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, każda czynność o charakterze gospodarczym, poza wyjątkami, jest opodatkowana VAT. Zatem wyrażenie „faktyczne użytkowanie *i* wykorzystanie” pociąga za sobą wykluczenie usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami z zakresu stosowania art. 59a wspomnianej dyrektywy, w sytuacji gdy nie „wykorzystują” one wskazanych usług.

74. Taka wykładnia byłaby niezgodna z kontekstem normatywnym, w jaki wpisuje się omawiany przepis i to przynajmniej z dwóch powodów. Z jednej strony, akapit drugi art. 59a dyrektywy 2006/112 wyklucza wprost pewne rodzaje usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami ze swojego zakresu zastosowania, z czego w sposób logiczny wynika, że takie usługi są, co do zasady, objęte tym przepisem. Z drugiej strony, wspomniany art. 59a pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od art. 59 tej dyrektywy, który dotyczy wyjącznie usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami.

75. Tym samym, podsumowując, niepodważalne jest, iż art. 59a akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 dotyczy usług świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami. Tymczasem osoby niebędące podatnikami nie „wykorzystują” usług świadczonych na ich rzecz usług, co stanowiłoby działanie gospodarcze, i zadowalał się samym „użytkowaniem”. W konsekwencji przepis ten musi być koniecznie rozumiany jako wymagający „faktycznego użytkowania *lub* wykorzystania” usług na terytorium danego państwa członkowskiego.

76. Z powyższego wnioskując, że art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że ustanawia on wymóg faktycznego użytkowania *lub* wykorzystania usług na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego.

77. Tymczasem nie pozostawia w moich oczach wątpliwości, że usługi roamingu, takie jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jak najbardziej stanowi przedmiot faktycznego *użytkowania* na terytorium danego państwa członkowskiego.

78. Chciałbym tak też przypomnieć, że takie usługi roamingu dotyczą samego korzystania z sieci telefonii komórkowej umiejscowionej w danym państwie członkowskim przez użytkowników przebywających tymczasowo w tym państwie członkowskim, jak Austria w postępowaniu głównym, i to z wykluczeniem części usług telekomunikacyjnych pociągających za sobą wykorzystanie sieci telefonii komórkowej usytuowanej w państwie trzecim, jak Korea Południowa w postępowaniu głównym(22).

79. Trzy elementy wydają mi się przechrztałić na rzecz faktycznego użytkowania usług roamingu w danym państwie członkowskim.

80. Po pierwsze, używana sieć telefonii komórkowej znajduje się w tym państwie członkowskim. Po drugie, użytkownikom zostaje przyznany dostęp do sieci podczas tymczasowego pobytu we wspomnianym państwie członkowskim. Po trzecie, jak podkreślił rzędn hiszpański, takie usługi roamingu mogą zostać „skonsumowane” wyjącznie na terytorium tego państwa członkowskiego. Otóż z okoliczności sporu w postępowaniu głównym wynika, że ich obecność na terytorium austriackim jest jedynym powodem, dla którego użytkownicy będący mieszkańcami Korei Południowej domagają się dostępu do austriackiej sieci telefonii komórkowej.

81. Ponadto, i jak już wskazała Komisja, dostęp dla klientów koreańskich do austriackiej telefonii komórkowej jest dostarczany w taki sam sposób jak dostęp dla klientów austriackich do

tej samej sieci, co jest jasną wskazówką, iż faktyczne użytkowanie usługi ma miejsce w Austrii.

82. W konsekwencji, jestem przekonany, że usługa stanowi ce przedmiot sporu w postępowaniu głównym są faktycznie użytkowane na terytorium austriackim.

83. Mając powyższe na względzie proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne. Artykuł 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługa roamingu umożliwia korzystanie z sieci telefonii komórkowej znajdujących się w państwie członkowskim, które są świadczone przez operatora sieci komórkowej z siedzibą w państwie trzecim na rzecz użytkowników mających stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie trzecim, ale przebywających tymczasowo na terytorium tego państwa członkowskiego, powinny być uważane za stanowiące przedmiot „faktycznego użytkowania” na terytorium wspomnianego państwa członkowskiego.

D. W przedmiocie wymogu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji (pytanie drugie)

84. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wymóg zapobiegania „podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji” jest spełniony, gdy usługa roamingu, takie jak opisane w pytaniu pierwszym, nie podlegają podatkowi porównywalnemu do VAT w danym państwie trzecim.

85. W świetle argumentacji przedstawionej zarówno przez sąd odsyłający, jak i rząd hiszpański oraz Komisję, zakładam, że ewentualne opodatkowanie w danym państwie trzecim, w tym przypadku w Korei Południowej w postępowaniu głównym, jest pozbawione znaczenia w kontekście zastosowania wspomnianego przepisu.

86. Każda inna wykładnia prowadziaby bowiem do podporządkowania stosowania zharmonizowanych na poziomie Unii przepisów podatkowych regulacjom podatkowym przyjętym w państwie trzecim. Nawet jeżeli takie podporządkowanie nie jest samo w sobie trudne do wyobrażenia, moim zdaniem powinno ono wynikać z wyraźnego i jednoznacznego wyboru dokonanego przez prawodawcę Unii. Tymczasem nie jest tak w przypadku art. 59a dyrektywy 2006/112, który nie zawiera żadnej wzmianki dotyczącej państw trzecich.

87. Wykładnia ta znajduje potwierdzenie w opinii wyrażonej na ten temat przez Komitet ds. VAT(23): „Komitet ds. VAT uznaje jednomyślnie, iż skorzystanie przez państwa członkowskie z możliwości opodatkowania usług faktycznie użytkowanych lub wykorzystanych na ich terytorium nie jest uzależnione od opodatkowania, jakiemu podlegają te usługi poza Wspólnotą. W szczególności, fakt, iż dana usługa może podlegać przepisom krajowym w państwie trzecim, nie stoi na przeszkodzie, aby państwo członkowskie opodatkowało tę usługę, jeżeli jest ona faktycznie użytkowana i wykorzystana na jego terytorium”.

88. W rzeczywistości wyrażenie „zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji” dotyczy traktowania pod względem podatkowym *na poziomie Unii*. Innymi słowy, skorzystanie przez państwo członkowskie z możliwości proponowanych przez art. 59a dyrektywy 2006/112 jest podporządkowane istnieniu przypadku podwójnego opodatkowania, nieopodatkowania lub zakłócenia konkurencji *na poziomie Unii*.

89. Co dotyczy natomiast zgodnie art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112, pewnym jest, że zastosowanie tego przepisu nie może być uzasadniane chęcią zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, ponieważ prowadzi on w praktyce do opodatkowania świadczenia wspomnianych usług w danym państwie członkowskim.

90. Może być ono natomiast uzasadnione chęcią zapobiegania nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji w obrębie Unii.

91. W ramach sporu w postępowaniu głównym nie jest kwestionowany fakt, że usługi roamingu będące przedmiotem sporu nie podlegają opodatkowaniu VAT w innym państwie członkowskim. Zatem skorzystanie przez Republikę Austriacką z art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 w celu przeniesienia miejsca świadczenia wspomnianych usług na swoje terytorium i w konsekwencji nałożenia na nie austriackiego VAT, uzasadnione jest chęcią zapobiegania nieopodatkowaniu w obrębie Unii.

92. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie drugie w następujący sposób: art. 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wymóg zapobiegania „podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji” jest spełniony, gdy usługi roamingu, takie jak opisane w pytaniu pierwszym, nie podlegają opodatkowaniu VAT w obrębie Unii, co stanowi przypadek nieopodatkowania w rozumieniu tego przepisu. Traktowanie pod względem podatkowym w państwie trzecim nie ma natomiast znaczenia dla zastosowania wspomnianego przepisu.

V. Wnioski

93. Mając na względzie wszelkie uwagi poczynione powyżej proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria), Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

1) Artykuł 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. należy interpretować w ten sposób, że usługi roamingu umożliwiają korzystanie z sieci telefonii komórkowej znajdujących się w państwie członkowskim, które są świadczone przez operatora sieci komórkowej z siedzibą w państwie trzecim na rzecz użytkowników mających stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym państwie trzecim, ale przebywających tymczasowo na terytorium tego państwa członkowskiego, powinny być uważane za stanowiące przedmiot „faktycznego użytkowania” na terytorium wspomnianego państwa członkowskiego.

2) Artykuł 59a akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, należy również interpretować w ten sposób, że wymóg zapobiegania „podwójnemu opodatkowaniu, nieopodatkowaniu lub zakłóceniu konkurencji” jest spełniony, gdy usługi roamingu, takie jak opisane w pytaniu pierwszym, nie podlegają opodatkowaniu VAT w obrębie Unii, co stanowi przypadek „nieopodatkowania” w rozumieniu tego przepisu. Traktowanie pod względem podatkowym w państwie trzecim nie ma natomiast znaczenia dla zastosowania wspomnianego przepisu.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. 2010, L 326, s. 1) (zwana dalej „dyrektywą 2006/112”)

3 Dyrektywa Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112 (Dz.U. 2010, L 326, s. 1). Chciałbym także wyjaśnić, że przepisy, których wykładnia jest konieczna w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, w szczególności art. 59a dyrektywy 2006/112, zostały w ostatnim czasie znowelizowane przez art. 2 dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112 (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

4 Chciałbym dodać, że wymienione wyżej przepisy uległy znaczącym modyfikacjom od dnia 1 stycznia 2015 r. na mocy art. 5 dyrektywy 2008/8, który uchylił w szczególności art. 59 akapit pierwszy lit. i), art. 59a akapit drugi oraz art. 59b dyrektywy 2006/112.

5 Jeżeli, jak sugeruje Komisja, austriacki VAT został pobrany omyłkowo w ramach tego pierwszego zwiadczenia usług, jest rzeczą oczywistą, że SK Telecom będzie mieć prawo do ubiegania się o zwrot nienależycie pobranego podatku. Chciałbym wyjaśnić, iż ten przypadek różni się od procedury zwrotu VAT przywołanej w pkt 38 niniejszej opinii, która dotyczy VAT pobranego należycie, ale którego zwrotu SK Telecom może się domagać, jeżeli nie dokonywał w Austrii transakcji podlegających opodatkowaniu.

6 Zobacz w szczególności, wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. (C-349/96, EU:C:1999: 93, pkt 26–32); z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU: C:2012:597, pkt 13–28); a także z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 19–26).

7 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU: C: 2012: 597, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo).

8 Zobacz, w szczególności, wyrok z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, pkt. 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 zawierają ogólną zasadę regulującą określenie miejsca opodatkowania zwiadczenia usług, podczas gdy art. 46–59a tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych. Ponadto nie istnieje pierwszestwo art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 przed jej art. 46–59a. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 46–59a wspomnianej dyrektywy. Dopiero gdy tak nie jest, zastosowanie znajdą art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 [zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B (C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 18); z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 20, 21); a także z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Usługa przechowywania w centrum danych) (C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 51, 54)].

10 Zgodnie z tym przepisem „Usługi telekomunikacyjne” oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnowiatowych sieci informacyjnych”.

11 Zobacz pkt 12 niniejszej opinii.

12 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych. - Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

13 Następujące wersje językowe posługują się spójnikiem „i”: zob. w szczególności wersje w językach: francuskim („l'utilisation et l'exploitation effectives”), angielskim („effective use and enjoyment”), włoskim („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), hiszpańskim („la utilización y la explotación efectivas”), niderlandzkim („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugalskim („a utilização e a exploração efectivas”) oraz szwedzkim („den egentliga användningen och utnyttjandet”). Następujące wersje językowe używają natomiast spójnika „lub”: zob. w szczególności wersje w językach niemieckim („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) i duńskim („faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

14 Wyrok z dnia 19 lutego 2009 r. (C-1/08, EU:C:2009:108, pkt 28–33).

15 Propozycja dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, COM(2004) 246 final, 15 kwietnia 2004 r., art. 58. Zobacz w szczególności wersje w językach: angielskim („effective use or enjoyment”), niemieckim („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), duńskim („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francuskim („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), włoskim („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), hiszpańskim („la utilización o la explotación efectivas”), niderlandzkim („het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), portugalskim („a utilização ou a exploração efectivas”) i szwedzkim („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

16 Wersje językowe stosują spójnik „i”: zob. w szczególności wersje w językach: angielskim („effective use and enjoyment”), niderlandzkim („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) i szwedzkim („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Wersje językowe używają spójnika „lub”: zob. w szczególności wersje w językach: niemieckim („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), duńskim („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francuskim („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), włoskim („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), hiszpańskim („la utilización o la explotación efectivas”) oraz portugalskim („a utilização ou a exploração efectivas”).

17 Wersje językowe używają spójnika „i”: zob. w szczególności wersje w językach: angielskim („effective use and enjoyment”), włoskim („l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione”), niderlandzkim („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugalskim („a utilização e a exploração efectivas”) i szwedzkim („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Wersje językowe stosują spójnik „lub”: zob. w szczególności wersje w językach: niemieckim („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), duńskim („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), francuskim („l'utilisation ou l'exploitation effectives”) i hiszpańskim („la utilización o la explotación efectivas”).

18 Dyrektywa Rady z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112 (Dz.U. 2020, L 62, s. 13). Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy wejdzie ona w życie w dniu 1 stycznia 2025 r.

19 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 września 2013 r., Komisja/Finlandia (C-309/11, niepublikowany, EU:C:2013:610, pkt 49); z dnia 12 października 2017 r., Lombard Inatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 21).

20 Zobacz w tym kontekście motyw 3 dyrektywy 2008/8: „Miejscem opodatkowania kadego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji. [...]”. Zobacz także wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 29).

Chciałbym także wyjaśnić, w celu zapewnienia pełnego obrazu sytuacji, iż dyrektywa 2008/08 w zasadniczy sposób zmienia stan prawny jaki wynika z dyrektywy Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. zmieniającej szóstą dyrektywę 77/388/EWG (Dz.U. 1999, L 162, s. 63). W konsekwencji, argumenty przytoczone przez SK Telecom, opierające się na motywach dyrektywy 1999/59, pozostają bez znaczenia dla niniejszej sprawy.

21 Komitet ds. VAT, Wytyczne przyjęte podczas 89. Zgromadzenia dnia 30 września 2009 r., Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, nr 645, dostępny pod adresem https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

22 Zobacz pkt 35 niniejszej opinii.

23 Komitet ds. VAT, Wytyczne przyjęte podczas 89. Zgromadzenia dnia 30 września 2009 r., Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, nr 645, dostępny pod adresem https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.