

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

prezentate la 22 octombrie 2020(1)

Cauza C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

împotriva

Finanzamt Graz-Stadt

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria)]

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112 – M?suri de evitare a dublei impozit?ri ?i a neimpozit?rii – Articolul 59a – Sectorul telecomunica?iilor – Telefonie mobil? – Servicii de roaming – Resortisan?i ai unor ??ri ter?e care locuiesc temporar pe teritoriul unui stat membru – Locul de prestare – Posibilitate de transfer al acestui loc pe teritoriul statului membru în cauz? – Cerin?a utiliz?rii sau a exploata?rii efective pe teritoriul statului membru – Dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concuren?ei – Lips? de relevan?? a tratamentului fiscal în ?ara ter??”

I. Introducere

1. Prin decizia din 29 iulie 2019, primit? de Curte la 5 august 2019, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) a adresat Cur?ii o cerere de decizie preliminar? privind interpretarea articolului 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112(2).

2. Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între SK Telecom Co. Ltd, o societate cu sediul în Coreea de Sud, pe de o parte, ?i Finanzamt Graz-Stadt (administra?ia fiscal? a ora?ului Graz, Austria) (denumit? în continuare „Finanzamt”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu tratamentul fiscal al serviciilor de roaming furnizate de aceast? societate unor utilizatori care au re?edin?a în Coreea de Sud, dar care locuiesc temporar în Austria, constând în acordarea accesului la o re?ea de telefonie mobil? în acest stat membru.

3. Întreb?rile adresate urm?resc, în esen??, s? se stabileasc? dac? dispozi?ia citat? anterior permite Republicii Austria s? transfere locul unor astfel de prest?ri de servicii de roaming pe teritoriul s?u, cu consecin?a c? acestea vor fi supuse taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) austriece.

4. În continuarea concluziilor noastre, vom propune Curții să răspundă afirmativ la aceste întrebări.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Întrucât serviciile în discuție în litigiul principal au fost furnizate în cursul anului 2011, versiunea Directivei 2006/112 aplicabil litigiului principal este cea care rezultă din modificările aduse ultima dată prin Directiva 2010/88, al cărei termen de transpunere expira la 1 ianuarie 2011, în temeiul articolului 2 din aceasta(3).

6. Directiva 2006/112 cuprinde titlul V intitulat „Locul operațiunilor taxabile”. În cadrul acestui titlu V, capitolul 3 este consacrat „Locului de prestare a serviciilor”. Acest capitol 3 include o secțiune 3 dedicată unor „Dispoziții speciale”. Articolele 59, 59a și 59b din Directiva 2006/112 fac parte din această secțiune 3(4).

7. Articolul 59 din această directivă, care face parte din subsecțiunea 9 intitulată „Prestarea de servicii către persoane neimpozabile în afara [Uniunii]”, prevede:

„Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă care este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara [Uniunii] este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(i) serviciile de telecomunicații;

[...]”

8. În ceea ce privește articolele 59a și 59b din Directiva 2006/112, acestea figurează în subsecțiunea 10 intitulată „Evitarea dublei impozitări sau a neimpozitării”.

9. Potrivit articolului 59a din directiva menționată:

„Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, statele membre pot considera, în ceea ce privește serviciile al căror loc de prestare este reglementat de articolele 44, 45, 56, și 59,

(a) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat pe teritoriul lor, ca fiind situat în afara [Uniunii], atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în afara [Uniunii];

(b) locul prestării unuia sau a tuturor serviciilor respective, în cazul în care este situat în afara [Uniunii], ca fiind situat pe teritoriul lor, atunci când utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc pe teritoriul lor.

Cu toate acestea, prezenta dispoziție nu se aplică serviciilor prestate pe cale electronică în cazul în care respectivele servicii sunt prestate unor persoane neimpozabile nestabilite în [Uniune].”

10. Articolul 59b din aceeași directivă prevede:

„Statele membre aplică articolul 59a [primul paragraf] litera (b) serviciilor de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune, prevăzute la articolul 59 primul paragraf litera (j), care sunt prestate

unor persoane neimpozabile stabilite într-un stat membru sau care își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru, de către o persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activităților economice în afara [Uniunii] sau care deține în afara [Uniunii] un sediu comercial fix de unde prestează serviciile sau care, în absența unui astfel de sediu al activităților economice sau sediu comercial fix, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara [Uniunii].”

B. Dreptul austriac

11. Articolul 3a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din anul 1994 (BGBl. 663/1994, denumit în continuare „UStG 1994”), în versiunea aplicabilă litigiului principal (BGBl. I 34/2010), prevede:

„[...]”

(13) Se consideră că prestațiile diferite, în sensul alineatului 14, se situează:

a) în cazul în care clientul nu este un antreprenor, în sensul alineatului 5 punctul 3, și nu își are domiciliul, sediul sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii], se consideră că prestația diferită este situată la domiciliul, la sediul sau la reședința obișnuită a clientului pe teritoriul țării terțe;

[...]”

(14) Se consideră că următoarele prestații sunt prestații diferite în sensul alineatului 13:

[...]”

12. serviciile de telecomunicații;

[...]”

(16) Pentru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, Bundesminister für Finanzen (ministrul federal al finanțelor) poate prevedea, prin regulament, că se consideră că prestațiile diferite al căror loc de prestare se stabilește în conformitate cu alineatele 6, 7, 12 sau cu alineatul 13 litera a) sunt situate în locul în care sunt utilizate sau exploatate aceste prestații diferite. În consecință, se poate considera că locul prestațiilor diferite este situat:

1. pe teritoriul țării terțe în locul teritoriului național; și

2. pe teritoriul național în locul teritoriului țării terțe. Prezenta dispoziție nu se aplică prestațiilor, în sensul alineatului 14 punctul 14, atunci când clientul nu este un antreprenor în sensul alineatului 5 punctul 3 și nu are domiciliul, sediul sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii].”

12. Potrivit Regulamentului ministrului federal al finanțelor privind transferul locului celorlalte prestații referitoare la serviciile de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune (BGBl. II 383/2003), în versiunea aplicabilă litigiului principal (BGBl. II 221/2009):

„În conformitate cu articolul 3a alineatul 10 punctele 13 și 14 și cu articolul 3a alineatul 13 din UStG 1994, în versiunea Legii federale BGBl. I 71/2003, decidem următoarele:

Articolul 1. Atunci când locul unei prestații prevăzute la articolul 3a alineatul 14 punctele 12 și 13 din UStG 1994, BGBl. nr. 663, în versiunea Legii federale BGBl. I nr. 52/2009, se situează în afara teritoriului [Uniunii], în temeiul articolului 3a din UStG 1994, prestația se efectuează pe teritoriul

național, atunci când aceasta este utilizat? sau exploatat? pe teritoriul respectiv.

Articolul 2. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, prin radio, prin mijloace optice sau prin alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmișii, emișii sau recepții.”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

13. SK Telecom este o societate de telefonie mobilă cu sediul în Coreea de Sud.

14. În anul 2011, SK Telecom a furnizat servicii de telefonie mobilă unora dintre clienții săi stabiliți de asemenea în Coreea de Sud, care locuiau temporar în Austria.

15. Pentru a permite acestor persoane să își utilizeze telefoanele mobile pe perioada șederii lor în Austria, un operator de rețea austriac a pus rețeaua sa la dispoziția SK Telecom, în schimbul plății unui tarif de utilizare, la care se adaugă TVA-ul austriac (20 %).

16. La rândul său, SK Telecom a facturat clienților săi tarife de roaming pentru utilizarea rețelei austriece.

17. Ulterior, SK Telecom a introdus o cerere de rambursare a TVA-ului care îi fusese facturat de operatorul de rețea austriac.

18. Finanzamt a respins cererea de rambursare respectivă. Această respingere era întemeiată în esență pe obligația de a supune TVA-ului austriac tarifele de roaming facturate de SK Telecom clienților săi, în conformitate cu regulamentul austriac privind transferul locului de prestare, întrucât aceste servicii de telecomunicații nu erau supuse, în Coreea de Sud, unei taxe comparabile cu TVA-ul austriac. Întrucât a realizat operațiuni taxabile în Austria, SK Telecom nu putea beneficia de rambursarea TVA-ului în cadrul procedurii de rambursare simplificate.

19. Întrucât acțiunea sa formulată la Finanzamt a fost respinsă, SK Telecom a introdus o nouă acțiune la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal).

20. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal), care este instanța de trimitere în prezenta cauză, a admis acțiunea SK Telecom. Această instanță precizează că nu și-a întemeiat decizia pe o eventuală impozitare comparabilă în țara terță, ci pe incompatibilitatea cu dreptul Uniunii a regulamentul austriac privind transferul locului de prestare, în temeiul căruia locul prestării serviciilor de roaming furnizate de SK Telecom se află pe teritoriul austriac.

21. Potrivit acestei instanțe, din articolele 59a și 59b din Directiva 2006/112 rezultă că un stat membru poate transfera locul de prestare pe teritoriul său numai în ceea ce privește serviciile de telecomunicații furnizate unor persoane neimpozabile stabilite în cadrul Uniunii.

22. În practică, această interpretare implică faptul că prestarea de servicii furnizată de SK Telecom, care constă în a permite clienților săi stabiliți în Coreea de Sud să își utilizeze abonamentul de telefonie mobilă în Austria prin utilizarea rețelei de telefonie mobilă austriece, nu constituie o operațiune taxabilă pe teritoriul austriac. În consecință, SK Telecom ar fi îndreptățită să obțină, în cadrul procedurii de rambursare simplificate, rambursarea TVA-ului austriac plătit operatorului de rețea austriac.

23. În urma unui recurs ordinar formulat de Finanzamt, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) a anulat decizia Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) printr-o hotărâre din 13 septembrie 2018.

24. Potrivit Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă), în timp ce articolul 59b din Directiva 2006/112 stabilește o *obligatie* de a transfera locul de prestare atunci când o întreprindere stabilită într-o țară terță furnizează servicii de telecomunicații unor persoane neimpozabile stabilite într-un stat membru, articolul 59a din această directivă prevede o *posibilitate* de a transfera locul de prestare în situațiile care nu sunt prevăzute la articolul 59b din directiva menționată.

25. Potrivit acestei instanțe și contrar opiniei exprimate de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal), legiuitorul austriac a utilizat în mod legitim posibilitatea prevăzută la articolul 59a din Directiva 2006/112, adoptând regulamentului austriac privind transferul locului de prestare.

26. Fiind sesizat de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) ca urmare a trimiterii spre rejudecare, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) are în continuare îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea acestui sistem național cu articolul 59a din Directiva 2006/112.

27. În aceste împrejurări, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 59a [primul paragraf] litera (b) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că utilizarea serviciilor de roaming într-un stat membru sub forma accesului la rețeaua națională de telefonie mobilă în vederea stabilirii legăturilor de intrare și de ieșire de către un «client final neimpozabil» stabilit temporar pe teritoriul național reprezintă o «utilizare și exploatare» pe teritoriul național, care justifică transferul locului de prestare a serviciilor din țara terță în acest stat membru, deși nici operatorul de telefonie mobilă care prestează serviciul, nici clientul final nu sunt stabiliți pe teritoriul [Uniunii], iar clientul final nici nu are domiciliul stabil sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii]?

2) Articolul 59a [primul paragraf] litera (b) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că locul de prestare a serviciilor de telecomunicații menționate la prima întrebare – care, în conformitate cu articolul 59 din [această directivă], este situat în afara [Uniunii] – poate fi transferat pe teritoriul unui stat membru, deși nici operatorul de telefonie mobilă care prestează serviciul, nici clientul final nu sunt stabiliți pe teritoriul [Uniunii], iar clientul final nici nu are domiciliul stabil sau reședința obișnuită pe teritoriul [Uniunii], doar pentru motivul că serviciile de telecomunicații nu sunt supuse în țara terță niciunei taxe comparabile cu [TVA-ul prevăzut] de dreptul Uniunii?”

28. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 5 august 2019.

29. SK Telecom, guvernele austriac și spaniol, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

IV. Analiză

30. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că un stat membru poate transfera pe teritoriul său locul serviciilor de roaming care permit utilizarea unei rețele de telefonie mobilă situate în acest stat membru, având în vedere că aceste servicii sunt furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță unor utilizatori care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în această țară terță, dar care locuiesc temporar

pe teritoriul statului membru menționat.

31. După prezentarea implicațiilor practice ale prezentei cauze, precum și a corelației dintre articolele 59, 59a și 59b din Directiva 2006/112, vom expune motivele pentru care apreciem că este necesar să se răspundă afirmativ la întrebările instanței de trimitere.

A. Cu privire la implicațiile practice ale prezentei cauze

32. Înainte de a începe examinarea acestor două întrebări, dorim să înțurăm orice îndoială care poate subzista în ceea ce privește implicațiile practice ale prezentei cauze.

33. Un serviciu de roaming de telefonie mobilă, precum cel în discuție în procedura principală, implică două prestări de servicii în ceea ce privește TVA-ul.

34. Prima prestare de servicii privește doar întreprinderile de telecomunicații, cu excluderea utilizatorilor de telefon (raportul *business-to-business* sau „B2B”). Un operator de rețea care își desfășoară activitatea în țara de roaming (Austria) își pune rețeaua la dispoziția unui operator de telefonie mobilă stabilit în țara de origine (SK Telecom, cu sediul în Coreea) în schimbul plății unui tarif.

35. A doua prestare de servicii pune în legătură operatorul de telefonie mobilă din țara de origine (SK Telecom) și utilizatorii de telefon care s-au abonat la serviciile sale (raportul *business-to-consumer* sau „B2C”). Acest operator „subînchiriaz”, într-o oarecare măsură, utilizatorilor care se află în țara de roaming (Austria) accesul la rețea pe care l-au obținut în prealabil în cadrul primei prestații.

36. Deși întrebările adresate Curții privesc numai această a doua prestare de servicii (între SK Telecom și abonații săi), și, mai precis, locul prestației respective, aceste întrebări au survenit cu ocazia unei cereri de rambursare introduse de SK Telecom în raport cu prima prestație (dintre SK Telecom și operatorul de rețea austriac).

37. Astfel, operatorul de rețea austriac a aplicat TVA-ul austriac cu ocazia primei prestări de servicii. SK Telecom a solicitat rambursarea cuantumului acestui TVA austriac. Finanzamt i-a refuzat această rambursare, susținând că și a doua prestare de servicii era supusă TVA-ului austriac.

38. Astfel, în funcție de răspunsurile care vor fi date de Curte la întrebările adresate, pot fi preconizate două soluții în litigiul principal, după cum a subliniat în mod întemeiat Comisia:

- fie locul celei de a doua prestări de servicii se situează în Austria: în acest caz, SK Telecom este obligat la plata TVA-ului austriac pentru sumele facturate abonaților săi, având totodată dreptul de a deduce TVA-ul austriac pe care l-a achitat în amonte pentru prima prestație;
- fie locul celei de a doua prestări de servicii se situează în Coreea de Sud: în această ipoteză, TVA-ul austriac nu este datorat pentru această prestare, iar SK Telecom are dreptul la rambursarea TVA-ului achitat în amonte pentru prima prestație.

39. Comisia a exprimat anumite rezerve în ceea ce privește supunerea primei prestări de servicii TVA-ului austriac. Această instituție a precizat că, potrivit normei generale stabilite la articolul 44 din Directiva 2006/112, locul de prestare a serviciilor între persoane fizice (raportul „B2B”) se află acolo unde clientul a stabilit sediul activității sale economice, respectiv în Coreea de Sud în ceea ce privește societatea SK Telecom(5).

40. Considerăm că nu este oportun ca Curtea să analizeze această problematică, dat fiind că,

pe de o parte, Curtea nu a fost întrebat? cu privire la prima prestare de servicii ?i, pe de alt? parte, cererea de decizie preliminar? nu con?ine nicio explica?ie cu privire la acest subiect.

41. În orice caz, această incertitudine referitoare la impozitarea primei prest?ri de servicii în Austria nu repune în discu?ie pertinenta întreb?rilor adresate de instan?a de trimitere, din moment ce supunerea celei de a doua prest?ri de servicii la plata TVA?ului austriac depinde de r?spunsurile pe care Curtea le va da la aceste întreb?ri.

42. În sfâr?it, SK Telecom a afirmat c? ar fi „artificial”, în sensul jurispruden?ei Cur?ii(6), s? se descompun? diferitele comunica?ii care provin de la aceea?i cartel? SIM. În consecin?ă, serviciile de roaming în discu?ie în litigiul principal ar face parte dintr?o prestare de servicii unic? de telefonie mobil? furnizat? utilizatorilor s?i, care ar fi localizat? în Coreea de Sud ?i ar fi exclus? de la plata TVA?ului în Uniune.

43. Consider?m c? această argumenta?ie nu este conving?toare. Amintim c?, în scopuri de TVA, fiecare presta?ie trebuie s? fie considerat? în mod normal ca fiind distinct? ?i independent?(7). Astfel, trebuie s? se considere c? suntem în prezen?a unei presta?ii unice în scopuri de TVA numai atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial(8).

44. Or, serviciile de roaming precum cele în discu?ie în litigiul principal, care constau în acordarea accesului la o re?ea de telefonie mobil? într?o ?ar? diferit? de ?ara de origine, pot fi separate în mod obiectiv de serviciile de telefonie mobil? furnizate în ?ara de origine.

45. Astfel cum a subliniat în mod întemeiat guvernul spaniol, în practic?, facturile adresate utilizatorilor permit în mod obi?nuit identificarea serviciilor de roaming drept servicii distincte de accesul la re?eaua local?. Aceste facturi indic?, printre altele, num?rul de apeluri primite ?i efectuate, precum ?i datele consumate, datorit? serviciilor de roaming, în re?eaua statului vizitat. Astfel, de?i clientul trebuie s? dispun? de un contract cu operatorul din ?ara sa de origine pentru a avea acces la serviciile de roaming, acestea constituie un serviciu diferit, iar nu accesoriu în raport cu cel pe care operatorul îl furnizeaz? clien?ilor s?i pentru a avea acces la re?eaua local?.

B. Cu privire la corela?ia dintre articolele 59, 59a ?i 59b din Directiva 2006/112

46. Articolele 59, 59a ?i 59b din Directiva 2006/112 stabilesc criterii de leg?tur? specifice în ceea ce prive?te locul anumitor prest?ri de servicii(9).

47. Cu titlu introductiv, subliniem c? instan?a de trimitere se bazeaz?, în mod întemeiat, pe premisa potrivit c?reia serviciile de roaming în discu?ie în litigiul principal constituie „servicii de telecomunica?ii” în sensul articolului 24 alineatul (2) din Directiva 2006/112(10). Această premis? nu a fost contestat? de niciuna dintre p?r?ile care au prezentat observa?ii Cur?ii.

48. În lipsa unei derog?ri aduse de dreptul na?ional în temeiul articolului 59a din Directiva 2006/112, din articolul 59 litera (i) din această directiv? rezult? c? locul de prestare a serviciilor de telecomunica?ii c?tre o persoan? neimpozabil? care este stabilit? sau î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit? în afara Uniunii este locul unde respectiva persoan? este stabilit?, î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?, cu alte cuvinte *în afara Uniunii*.

49. Pentru a exprima mai simplu acest lucru, dispozi?ia men?ionat? prevede c? *nu sunt supuse TVA?ului* serviciile de telecomunica?ii c?tre persoane neimpozabile care au domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit? în afara Uniunii.

50. Cu toate acestea, articolul 59a din Directiva 2006/112 oferă statelor membre posibilitatea de a deroga de la principiul menționat în anumite condiții, transferând locul de prestare a acestor servicii pe teritoriul lor.

51. Din cererea de decizie preliminară, precum și din observațiile guvernului austriac și ale Comisiei reiese că Republica Austria a utilizat această posibilitate prin adoptarea Regulamentului ministrului federal al finanțelor privind transferul locului celorlalte prestații referitoare la serviciile de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune, în versiunea aplicabilă litigiului principal(11).

52. Precizăm că articolul 59b din Directiva 2006/112 face *obligatoriu* transferul menționat al locului de prestare a serviciilor de telecomunicații atunci când acestea sunt furnizate unor persoane neimpozabile, dar care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în cadrul Uniunii. Această din urmă condiție nu este îndeplinită în ceea ce privește serviciile în discuție în litigiul principal, întrucât acestea sunt furnizate unor persoane în mod cert neimpozabile, dar care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Uniunii, și anume în Coreea de Sud. În consecință, această dispoziție nu este relevantă pentru a se răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere, astfel cum au subliniat în mod întemeiat guvernul spaniol și Comisia.

53. Precizăm, în plus, că domeniul de aplicare al *opțiunii oferite* la articolul 59a din Directiva 2006/112 este mai larg decât cel al *obligației impuse* la articolul 59b din această directivă, astfel cum a subliniat în mod întemeiat Comisia. Cu alte cuvinte și după cum reiese din modul de redactare a acestor două dispoziții, posibilitatea oferită statelor de articolul 59a din directiva menționată nu se limitează la ipotezele prevăzute la articolul 59b din aceeași directivă.

54. Acestea fiind precizate, este necesar, pentru a se răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere, să se examineze condițiile cărora le este subordonată punerea în aplicare de către un stat membru a opțiunii oferite de articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112, de a transfera pe teritoriul său locul anumitor prestații de servicii, printre care cele de telecomunicații.

55. În această privință, trebuie să se distingă două condiții.

56. În primul rând, „utilizarea și exploatarea efectivă” a serviciilor trebuie să se efectueze pe teritoriul statului membru în cauză. Această condiție face obiectul primei întrebări adresate de instanța de trimitere.

57. În al doilea rând, statele membre pot utiliza această posibilitate „[p]entru a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței”. Această condiție face obiectul celei de a doua întrebări.

C. Cu privire la cerința utilizării și a exploatarei efective a serviciilor pe teritoriul statului membru în cauză (prima întrebare)

58. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming care permit utilizarea unei rețele de telefonie mobilă situate într-un stat membru, care sunt furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță către utilizatori care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în această țară terță, dar care locuiesc temporar pe teritoriul statului membru respectiv, fac obiectul unei „utilizări și exploatare efective” pe teritoriul statului membru menționat.

59. Guvernele austriac și spaniol, precum și Comisia propun să se răspundă afirmativ la această întrebare, spre deosebire de SK Telecom.
60. Înainte de a răspunde la această întrebare, trebuie să subliniem cu regret existența unor incoerențe oarecum surprinzătoare, evidențiate și de SK Telecom, între versiunile lingvistice ale expresiei „utilizarea și exploatarea efectivă” prevăzute la articolul 59a primul paragraf din Directiva 2006/112. Astfel, potrivit versiunilor lingvistice consultate, această expresie ia forma unei „utilizări sau exploatare efective” sau pe cea a unei „utilizări și exploatare efective”.
61. Această expresie își are originea în fostul articol 9 alineatul (3) din Așasea directivă 77/388/CEE(12). Or, în ceea ce privește această dispoziție, exista deja o neconcordanță între versiunile lingvistice care utilizează conjuncția „sau” și cele care utilizează conjuncția „și”(13). Precizăm că dispoziția menționată a fost interpretată de Curte în Hotărârea Athesia Druck, care privea servicii de publicitate, fără a fi totuși soluționată problematica acestei neconcordanțe între versiunile lingvistice(14).
62. În propunerea sa de reformare a celei de Așasea directive 77/388, care urma să conducă la adoptarea Directivei 2006/112, Comisia pare să fi propus o armonizare a tuturor versiunilor lingvistice, recomandând utilizarea conjuncției „sau”(15).
63. În mod curios, la adoptarea Directivei 2006/112, tabăra lui „sau” a câștigat, desigur, numeroși aderenți în conformitate cu propunerea menționată, dar nu a înregistrat o victorie totală. Astfel, versiunile în limbile engleză, neerlandeză și suedeză ale articolului 58 (viitorul articol 59a) din această directivă, în versiunea inițială a acestuia, au rămas fidele taberei lui „și”(16).
64. Pentru a complica și mai mult lucrurile, adoptarea Directivei 2008/8 a condus la trecerea mai multor versiuni lingvistice – în special versiunile în limbile italiană și portugheză – în tabăra lui „și”. Astfel, versiunile lingvistice ale articolului 59a din Directiva 2006/112, fostul articol 58 din această directivă, sunt împărțite în prezent între tabăra lui „sau” și tabăra lui „și”(17).
65. Subliniem că această neconcordanță subzistă în prezent în versiunea directivei menționate care rezultă din modificările aduse prin Directiva (UE) 2020/285(18).
66. În opinia noastră, imperativele de securitate juridică impun soluționarea acestei neconcordanțe între versiunile lingvistice ale articolului 59a din Directiva 2006/112.
67. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în special în materia legislației privind TVA-ul, dispozițiile dreptului Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text de drept al Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte(19).
68. În temeiul acestei jurisprudențe, există, în opinia noastră, patru motive care justifică interpretarea articolului 59a din Directiva 2006/112 în sensul că impune o utilizare sau o exploatare efectivă a serviciilor în cauză pe teritoriul statului membru.
69. În primul rând, această interpretare este conformă voinței explicite a Comisiei, la momentul propunerii sale de reformare a celei de Așasea directive 77/388, în sensul unei armonizări a tuturor versiunilor lingvistice în favoarea expresiei „utilizarea sau exploatarea efectivă”, astfel cum am indicat la punctul 62 din prezentele concluzii. Această voință nu pare să fi fost contestată de legiuitorul Uniunii, și anume de Consiliul Uniunii Europene și de Parlamentul European, în ceea ce privește această directivă, astfel încât menținerea neconcordanței între versiunile lingvistice ar

putea fi rezultatul unor traduceri oarecum nefericite ale acestei expresii.

70. În al doilea rând, această interpretare este conform? voin?ei legiuitorului Uniunii de a defini locul prest?rii serviciilor ca fiind, în general, locul consumului lor efectiv(20). În plus, această voin?? este conform? opiniei exprimate de Comitetul pentru TVA cu privire la acest subiect(21), astfel cum a ar?tat în mod întemeiat guvernul austriac: „Comitetul pentru TVA decide aproape în unanimitate c? se consider? c? locul utiliz?rii sau al exploat?rii efective a serviciilor de telecomunica?ii, a serviciilor de radiodifuziune ?i de televiziune ?i a serviciilor electronice se situeaz? acolo unde clientul este *efectiv în m?sur? s? utilizeze* serviciul care îi este furnizat. În condi?ii normale, va fi vorba despre locul fizic unde este prestat serviciul.”

71. În al treilea rând, această interpretare se impune din punct de vedere semantic, ca urmare a raportului dintre termenii „utilizare” ?i „exploatare”. Academia francez? define?te exploatarea drept „ac?iunea de a exploata un bun, de a?l valorifica, de a?l administra în vederea ob?inerii unui profit”. Conform acestei defini?ii uzuale, nu ni se pare posibil ca un bun s? fie exploatat *f?r? a fi utilizat*. Cu alte cuvinte, orice exploatare presupune o utilizare, această din urm? expresie având o semnifica?ie mai general?.

72. În consecin?ă, termenul „utilizare” ar fi lipsit de efect util în expresia „utilizare ?i exploatare efectiv?” (care ar impune întotdeauna o exploatare), dar nu ?i în expresia „utilizare sau exploatare efectiv?” (care ar viza fie simpla utilizare, fie exploatarea).

73. În sfâr?it ?i în al patrulea rând, interpretarea în favoarea expresiei „utilizare sau exploatare” decurge din contextul în care se înscrie articolul 59a din Directiva 2006/112. Termenul „exploatare” are o conota?ie economic?, astfel cum demonstreaz? defini?ia stabilit? de Academia francez?, citat? anterior. Or, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din această directiv?, orice activitate economic? implic?, f?r? excep?ie, supunerea la plata TVA?ului. În consecin?ă, expresia „utilizarea ?i exploatarea efectiv?” ar tinde s? exclud? serviciile furnizate unor persoane neimpozabile din domeniul de aplicare al articolului 59a din directiva men?ionat?, din moment ce acestea nu „exploateaz?” serviciile vizate.

74. O asemenea interpretare ar fi incompatibil? cu contextul normativ în care se înscrie această dispozi?ie, pentru cel pu?in dou? motive. Pe de o parte, al doilea paragraf al articolului 59a din Directiva 2006/112 exclude în mod specific din domeniul s?u de aplicare anumite servicii furnizate unor persoane neimpozabile, ceea ce implic? în mod logic c? astfel de servicii intr?, în principiu, sub inciden?a acestei dispozi?ii. Pe de alt? parte, articolul 59a men?ionat permite statelor membre s? deroge de la articolul 59 din această directiv?, care vizeaz? exclusiv servicii furnizate unor persoane neimpozabile.

75. Astfel, pentru a rezuma, nu se poate contesta c? articolul 59a primul paragraf din Directiva 2006/112 vizeaz? servicii furnizate unor persoane neimpozabile. Or, persoanele neimpozabile nu „exploateaz?” serviciile care le sunt furnizate, ceea ce ar implica o activitate economic?, ci se limiteaz? s? le „utilizeze”. În consecin?ă, această dispozi?ie trebuie s? fie în mod necesar interpretat? în sensul c? impune „utilizarea sau exploatarea efectiv?” a serviciilor pe teritoriul statului membru în cauz?.

76. Din ceea ce preced? deducem c? articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie s? fie interpretat în sensul c? impune utilizarea sau exploatarea efectiv? a serviciilor pe teritoriul statului membru în cauz?.

77. Or, nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că serviciile de roaming precum cele în discuție în cauza principală fac într-adevăr obiectul unei utilizări efective pe teritoriul statului membru în cauză.

78. Amintim că asemenea servicii de roaming vizează simpla utilizare a unei rețele de telefonie mobilă situate în statul membru în cauză de către utilizatori care locuiesc temporar în acest stat membru, și anume în Austria în cauza principală, cu excluderea părții din serviciile de telecomunicații care implică utilizarea unei rețele de telefonie mobilă în țara terță de origine, și anume în Coreea de Sud în cauza principală(22).

79. Trei elemente par, în opinia noastră, să încline în mare măsură balanța în favoarea unei utilizări efective a serviciilor de roaming în statul membru în cauză.

80. În primul rând, rețeaua de telefonie mobilă utilizată se află în acest stat membru. În al doilea rând, utilizatorii cărora li s-a acordat acces la această rețea locuiesc temporar în statul membru menționat. În al treilea rând și după cum a subliniat guvernul spaniol, asemenea servicii de roaming pot fi consumate numai pe teritoriul statului membru menționat. Astfel, în împrejurările din litigiul principal, prezența lor pe teritoriul austriac constituie singurul motiv pentru care utilizatori cu reședință în Coreea de Sud solicită accesul la o rețea de telefonie mobilă austriacă.

81. În plus și după cum a arătat în mod întemeiat Comisia, accesul clienților coreeni la rețeaua de telefonie mobilă austriacă are loc în mod identic cu accesul la aceeași rețea de care beneficiază un client austriac, ceea ce constituie un indiciu clar de utilizare efectivă în Austria.

82. În consecință, avem convingerea că serviciile în discuție în litigiul principal sunt efectiv utilizate pe teritoriul austriac.

83. Având în vedere ceea ce preced, propunem Curții să răspundă la prima întrebare după cum urmează. Articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming care permit utilizarea unei rețele de telefonie mobilă situate într-un stat membru, care sunt furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță către utilizatori care au domiciliul stabil sau reședință obișnuită în această țară terță, dar care locuiesc temporar pe teritoriul statului membru respectiv, fac obiectul unei „utilizări efective” pe teritoriul statului membru menționat.

D. Cu privire la cerința de a se evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței (a doua întrebare)

84. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că cerința de a se evita „dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței” este îndeplinită atunci când serviciile de roaming precum cele descrise în prima întrebare nu sunt supuse unei taxe comparabile cu TVA-ul în țara terță în cauză.

85. asemenea argumentației prezentate de însăși instanța de trimitere, precum și de guvernul spaniol și de Comisie, apreciem că eventuala impozitare în țara terță în cauză, și anume în Coreea de Sud în cauza principală, este un element lipsit de relevanță în vederea aplicării acestei dispoziții.

86. Astfel, orice altă interpretare ar conduce la condiționarea aplicării unor norme fiscale armonizate la nivelul Uniunii de tratamentul fiscal aplicat într-o țară terță. Deși o asemenea condiționare nu este, în sine, de neconceput, ea trebuie, în opinia noastră, să facă obiectul unei

alegeri explicite și neechivoce a legiuitorului Uniunii. Or, situația este diferită în ceea ce privește articolul 59a din Directiva 2006/112, care nu menționează țările terțe.

87. Această interpretare este confirmată de opinia exprimată de Comitetul pentru TVA(23) cu privire la acest subiect: „Comitetul pentru TVA decide în unanimitate că recurgerea de către statele membre la această posibilitate pentru a impozita serviciile efectiv utilizate sau exploatate pe teritoriul lor nu depinde de tratamentul fiscal căruia îi sunt supuse serviciile în afara Comunității. În special, faptul că un serviciu poate fi impozitat într-o țară terță în temeiul normelor sale naționale nu va împiedica un stat membru să impoziteze acest serviciu în cazul în care este efectiv utilizat sau exploatat pe teritoriul său.”

88. În realitate, expresia „dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței” are în vedere tratamentul fiscal *la nivelul Uniunii*. Cu alte cuvinte, utilizarea de către un stat membru a opțiunilor oferite de articolul 59a din Directiva 2006/112 este condiționată de existența dublei impozitări, a neimpozitării sau a denaturării concurenței *la nivelul Uniunii*.

89. În ceea ce privește, mai precis, articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112, este evident că recurgerea la această dispoziție nu va putea fi justificată de intenția de a se evita dubla impozitare, întrucât ea conduce, în practică, la impozitarea prestării de servicii vizate în statul membru în discuție.

90. În schimb, recurgerea la această opțiune va putea fi justificată de intenția de a se evita neimpozitarea sau denaturarea concurenței în cadrul Uniunii.

91. În cadrul litigiului principal, nu se contestă că serviciile de roaming în cauză nu sunt supuse TVA-ului într-un alt stat membru. Prin urmare, aplicarea de către Republica Austria a articolului 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 în vederea transferului locului unor asemenea prestări de servicii pe teritoriul său, cu consecința că acestea vor fi supuse TVA-ului austriac, este justificată de intenția de a se evita un caz de neimpozitare în cadrul Uniunii.

92. În consecință, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare după cum urmează. Articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că cerința de a se evita „dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței” este îndeplinită atunci când serviciile de roaming, precum cele descrise în prima întrebare, nu sunt supuse TVA-ului în cadrul Uniunii, ceea ce constituie un caz de neimpozitare în sensul acestei dispoziții. În schimb, tratamentul fiscal într-o țară terță este lipsit de relevanță în vederea aplicării acestei dispoziții.

V. Concluzie

93. Având în vedere tot ceea ce preced, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) după cum urmează:

„1) Articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie să fie interpretat în sensul că trebuie să se considere că serviciile de roaming care permit utilizarea unei rețele de telefonie mobilă situate într-un stat membru, care sunt furnizate de un operator de telefonie mobilă stabilit într-o țară terță către utilizatori care au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în această țară terță, dar care locuiesc temporar pe teritoriul statului membru respectiv, fac obiectul unei «utilizări efective» pe teritoriul statului membru menționat.

2) Articolul 59a primul paragraf litera (b) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/88, trebuie de asemenea să fie interpretat în sensul că cerința de a se evita «dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței» este îndeplinită atunci când serviciile de roaming, precum cele descrise în prima întrebare, nu sunt supuse TVA-ului în cadrul Uniunii, ceea ce constituie un caz de «neimpozitare» în sensul acestei dispoziții. În schimb, tratamentul fiscal într-o țară este lipsit de relevanță în vederea aplicării dispoziției menționate.”

1 Limba originală: franceza.

2 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO 2010, L 326, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

3 Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 de modificare a Directivei 2006/112 (JO 2010, L 326, p. 1). Precizăm de asemenea că dispozițiile a căror interpretare este necesară pentru a se răspunde la întrebările preliminare, în special articolul 59a din Directiva 2006/112, au fost modificate ultima dată prin articolul 2 din Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112 (JO 2008, L 44, p. 11).

4 Precizăm că aceste dispoziții au suferit modificări substanțiale începând de la 1 ianuarie 2015 în temeiul articolului 5 din Directiva 2008/8, care presupune în special eliminarea articolului 59 primul paragraf litera (i), a articolului 59a al doilea paragraf și a articolului 59b din Directiva 2006/112.

5 În cazul în care, astfel cum sugerează Comisia, TVA-ul austriac a fost perceput *din eroare* pentru această primă prestare de servicii, este evident că SK Telecom va avea dreptul de a obține rambursarea acestei taxe percepute în mod nejustificat. Precizăm că această situație este diferită de procedura de „rambursare” a TVA-ului evocată la punctul 38 din prezentele concluzii, întrucât această din urmă procedură privește TVA-ul care ar fi fost perceput în mod justificat, dar a cărei rambursare va putea fi solicitată de SK Telecom în cazul în care aceasta nu a efectuat operațiuni taxabile în Austria.

6 A se vedea, printre altele, Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctele 26-32), Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctele 13-28), și Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punctele 19-26).

7 A se vedea, printre altele, Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 14 și jurisprudența citată).

8 A se vedea, printre altele, Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 21 și jurisprudența citată).

9 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolele 44 și 45 din Directiva 2006/112 conțin o normă generală de stabilire a locului de impozitare a prestărilor de servicii, în timp ce articolele 46-59a din această directivă prevăd o serie de legături specifice. Mai mult, nu există o preeminență a articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112 în raport cu articolele 46-59a din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolele 46-59a din directiva menționată. Numai în cazul în care nu ne regăsim în această ipoteză respectiva situație intră sub incidența articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112

[a se vedea, printre altele, Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 18, Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctele 20 și 21, și Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Serviciu de gîzduire într-un centru de date), C-215/19, EU:C:2020:518, punctele 51 și 54].

10 Potrivit acestei dispoziții, serviciile de telecomunicații înseamnă „servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmiteri, emiteri sau recepții, inclusiv furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații”.

11 A se vedea punctul 12 din prezentele concluzii.

12 A se vedea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

13 Următoarele versiuni lingvistice utilizau conjuncția „și”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile franceză („l'utilisation et l'exploitation effectives”), engleză („effective use and enjoyment”), italiană („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), spaniolă („la utilización y la explotación efectivas”), neerlandeză („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugheză („a utilização e a exploração efectivas”) și suedeză („den egentliga användningen och utnyttjandet”). Următoarele versiuni lingvistice utilizau conjuncția „sau”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile germană („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) și daneză („faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

14 Hotărârea din 19 februarie 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, punctele 28-33).

15 Propunerea de directivă a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (reformare), COM(2004) 246 final, 15 aprilie 2004, articolul 58. A se vedea în special versiunile în limbile engleză („effective use or enjoyment”), germană („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), daneză („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), franceză („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), italiană („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), spaniolă („la utilización o la explotación efectivas”), neerlandeză („het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), portugheză („a utilização ou a exploração efectivas”) și suedeză („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

16 Versiuni lingvistice care utilizează conjuncția „și”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile engleză („effective use and enjoyment”), neerlandeză („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) și suedeză („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Versiuni lingvistice care utilizează conjuncția „sau”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile germană („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), daneză („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), franceză („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), italiană („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), spaniolă („la utilización o la explotación efectivas”) și portugheză („a utilização ou a exploração efectivas”).

17 Versiuni lingvistice care utilizează conjuncția „și”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile engleză („effective use and enjoyment”), italiană („l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione”), neerlandeză („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), portugheză („a utilização e a exploração efectivas”) și suedeză („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Versiuni lingvistice care utilizează conjuncția „sau”: a se vedea, printre altele, versiunile în limbile germană („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), daneză („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), franceză („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), spaniolă („la

utilización o la explotación efectivas”).

18 Directiva Consiliului din 18 februarie 2020 de modificare a Directivei 2006/112 (JO 2020, L 62, p. 13). Această directivă se aplică de la 1 ianuarie 2025, în temeiul articolului 3 alineatul (1).

19 A se vedea, printre altele, Hotărârea din 26 septembrie 2013, Comisia/Finlanda (C-309/11, nepublicată, EU:C:2013:610, punctul 49), și Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 21).

20 A se vedea în această privință considerentul (3) al Directivei 2008/8: „Pentru toate prestațiile de servicii locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul. [...]”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 29). Precizăm în plus, din motive de exhaustivitate, că Directiva 2008/8 a modificat în profunzime sistemul care decurgea din Directiva 1999/59/CE a Consiliului din 17 iunie 1999 de modificare a celei de Așasea directive 77/388 (JO 1999, L 162, p. 63). În consecință, argumentele invocate de SK Telecom și întemeiate pe considerentele Directivei 1999/59 sunt lipsite de relevanță în cadrul prezentei cauze.

21 Comitetul pentru TVA, Orientări care decurg din cea de a 89-a reuniune din 30 septembrie 2009, Document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645, care pot fi consultate la adresa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf

22 A se vedea punctul 35 din prezentele concluzii.

23 Comitetul pentru TVA, Orientări care decurg din cea de a 89-a reuniune din 30 septembrie 2009, Document B, Taxud.D.1(2010)176579, nr. 645, care pot fi consultate la adresa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf