

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,

predstavljeni 22. oktobra 2020(1)

Zadeva C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

proti

Finanzamt Graz-Stadt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112 – Ukrepi za preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja – Člen 59a – Telekomunikacijski sektor – Mobilna telefonija – Storitve gostovanja – Državljan tretjih držav, ki zašasno prebivajo na ozemlju države članice – Kraj opravljanja storitev – Možnost prenosa tega kraja na ozemlje zadevne države članice – Zahteva, da so storitve dejansko uporabljene oziroma potrošene na ozemlju države članice – Dvojno obdavčevanje, neobdavčevanje in izkrivljanje konkurence – Neupoštevnost davčne obravnave v tretji državi“

I. Uvod

1. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) je z odločbo z dne 29. julija 2019, ki je na Sodišču prispela 5. avgusta 2019, pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe o razlagi člena 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112(2).

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med SK Telecom Co. Ltd, družbo s sedežem v Južni Koreji, in Finanzamt Graz-Stadt (finančna uprava mesta Gradec, Avstrija, v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi davčne obravnave storitev gostovanja, ki jih ta družba opravlja uporabnikom s prebivališčem v Južni Koreji, ki pa zašasno prebivajo v Avstriji, in ki tem uporabnikom omogočajo dostop do omrežja mobilne telefonije v tej državi članici.

3. Postavljeni vprašnji sta v bistvu namenjeni ugotovitvi, ali je z navedeno določbo Republiki Avstriji dovoljeno, da kraj opravljanja takih storitev gostovanja prenese na svoje ozemlje, posledica česar je, da bodo predmet avstrijskega davka na dodano vrednost (DDV).

4. V nadaljevanju sklepnih predlogov bom Sodišču predlagal, naj na ti vprašnji odgovori

pritrdilno.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Ker so bile zadevne storitve v sporu o glavni stvari opravljene v letu 2011, je različica Direktive 2006/112, ki se uporablja za spor o glavni stvari, različica, ki je posledica sprememb, nazadnje uvedenih z Direktivo 2010/88, katere rok za prenos je na podlagi člena 2 te direktive potekel 1. januarja 2011.(3)

6. Direktiva 2006/112 vsebuje naslov V, „Kraj obdavčljivih transakcij“. V okviru tega naslova V je poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“. To poglavje 3 vsebuje oddelek 3, katerega predmet so „Posebne določbe“. Členi 59, 59a in 59b Direktive 2006/112 spadajo v ta oddelek 3.(4)

7. Člen 59 te direktive, ki spada v pododdelek 9, naslovljen „Storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež izven [Unije]“, določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno prebivališče ali običajno prebivališče izven [Unije], je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno prebivališče ali običajno prebivališče:

[...]

(i) telekomunikacijske storitve;

[...]“.

8. Člena 59a in 59b Direktive 2006/112 pa sta umeščena v pododdelek 10, naslovljen „Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja“.

9. Člen 59a navedene direktive določa:

„Da bi se izognile dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence, lahko države članice pri storitvah, za katere je kraj opravljanja določen v skladu s členi 44, 45, 56 in 59:

(a) za kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je na njihovem ozemlju, štejejo, kot da je zunaj [Unije], če se storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj [Unije];

(b) za kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je zunaj [Unije], štejejo, kot da je na njihovem ozemlju, če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo na njihovem ozemlju.

Vendar se ta določba ne uporablja za elektronsko opravljene storitve, ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in ki nimajo sedeža v [Uniji].“

10. Člen 59b te direktive določa:

„Države članice uporabljajo člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b) v primeru telekomunikacijskih storitev in storitev radijskega in televizijskega oddajanja iz točke (j) prvega odstavka člena 59, ki jih davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj [Unije], ali katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj [Unije], kadar takšnega kraja dejavnosti ali takšne poslovne enote ni, opravlja osebam, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici.“

B. Avstrijsko pravo

11. člen 3a Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) iz leta 1994 (BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG 1994) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (BGBl. I 34/2010), določa:

„[...]“

(13) Za druge storitve v smislu odstavka 14 še šteje, da so opravljene:

a) če prejemnik storitve ni podjetnik v smislu odstavka 5, točka 3, in nima stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije], na kraju stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča prejemnika na ozemlju tretje države;

[...]

(14) Za druge storitve v smislu odstavka 13 še štejejo:

[...]

12. telekomunikacijske storitve;

[...]

(16) Bundesminister für Finanzen (zvezni minister za finance) lahko zaradi izogitve dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence z uredbo določi, da se za druge storitve, katerih kraj opravljanja se določi v skladu z odstavki 6, 7, 12 ali 13(a), šteje, da so opravljene na kraju, kjer so te druge storitve uporabljene ali potrošene. Zato je mogoče za kraj drugih storitev šteti, da je:

1. na ozemlju tretje države namesto na nacionalnem ozemlju in

2. na nacionalnem ozemlju namesto na ozemlju tretje države. Ta določba se ne uporablja za storitve v smislu odstavka 14, točka 14, kadar prejemnik ni podjetnik v smislu odstavka 5, točka 3, in nima stalnega prebivališča, sedeža ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije].“

12. V uredbi zveznega ministra za finance o prenosu kraja drugih storitev pri telekomunikacijskih storitvah ter radijskih in televizijskih storitvah (BGBl. II 383/2003), v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (BGBl. II 221/2009), je določeno:

„V skladu s členom 3a(10), točki 13 in 14, ter členom 3a(13) UStG 1994 v različici zveznega zakona BGBl. I 71/2003 se odreja:

Člen 1. Kadar je kraj opravljanja storitve iz člena 3a(14), točki 12 in 13, UStG 1994, BGBl. 663, v različici zveznega zakona BGBl. I 52/2009 na podlagi člena 3a UStG 1994 zunaj ozemlja [Unije], je storitev opravljena na nacionalnem ozemlju, če je na njem uporabljena ali potrošena.

Člen 2. Za telekomunikacijske storitve se štejejo storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slike in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje.“

III. Spor o glavni stvari, vprašnji za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

13. Družba SK Telecom je operater mobilnih telefonskih storitev s sedežem v Južni Koreji.
14. Družba SK Telecom je leta 2011 opravljala mobilne telefonske storitve nekaterim svojim strankam, ki so prav tako imele sedež oziroma stalno ali občasno prebivališče v Južni Koreji, so pa začasno prebivale v Avstriji.
15. Da bi se tem osebam med prebivanjem v Avstriji omogočila uporaba njihovih mobilnih telefonov, je operater avstrijskega omrežja proti plačilu pristojbine za uporabo, zvišane za avstrijski DDV (20 %), dal družbi SK Telecom na voljo svoje omrežje.
16. Družba SK Telecom pa je svojim strankam obračunala stroške gostovanja za uporabo avstrijskega omrežja.
17. Družba SK Telecom je nato vložila vlogo za vračilo DDV, ki ji ga je zaračunal operater avstrijskega omrežja.
18. Finanzamt je to vlogo za vračilo zavrnil. Ta zavrnitev je v bistvu temeljila na obveznosti obračuna avstrijskega DDV na stroške gostovanja, ki jih je družba SK Telecom zaračunala svojim strankam, na podlagi avstrijske ureditve o prenosu kraja opravljanja storitev, ker za te telekomunikacijske storitve v Južni Koreji ni določena dajatev, ki bi bila primerljiva z avstrijskim DDV. Ker je družba SK Telecom v Avstriji opravljala obdavčljive storitve, ni mogla uveljavljati vračila DDV v poenostavljenem postopku vračila.
19. Družba SK Telecom je, ker je bila njena pritožba pri Finanzamt zavrnjena, vložila novo pritožbo pri Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče).
20. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče), ki je predložitveno sodišče v obravnavani zadevi, je ugodilo pritožbi družbe SK Telecom. To sodišče pojasnjuje, da odločitve ni oprlo na morebitno primerljivo obdavčitev v tretji državi, ampak na nezdružljivost avstrijske uredbe o prenosu kraja opravljanja storitev, na podlagi katere je kraj opravljanja storitev gostovanja s strani družbe SK Telecom na avstrijskem ozemlju, s pravom Unije.
21. Po mnenju tega sodišča iz členov 59a in 59b Direktive 2006/112 izhaja, da sme država članica prenesti kraj opravljanja storitev na svoje ozemlje le v zvezi s telekomunikacijskimi storitvami, opravljenimi osebam, ki niso davčni zavezanci, s sedežem v Uniji.
22. V praksi ta razlaga pomeni, da opravljanje storitev družbe SK Telecom, s katerim je njenim strankam s sedežem oziroma stalnim ali občajnim prebivališčem v Južni Koreji omogočena uporaba njihovega naročniškega paketa mobilne telefonije v Avstriji, tako da uporabijo avstrijsko omrežje mobilne telefonije, ni obdavčljiva transakcija na avstrijskem ozemlju. Zato naj bi bila družba SK Telecom v poenostavljenem postopku vračila upravičena do vračila avstrijskega DDV, plačane operaterju avstrijskega omrežja.
23. Po redni reviziji, ki jo je vložil Finanzamt, je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) s sodbo z dne 13. septembra 2010 razveljavilo odločbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče).
24. Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) je navedlo, da medtem ko je s členom 59b Direktive 2006/112 vzpostavljena *obveznost* prenosa kraja opravljanja storitev, kadar podjetje s sedežem v tretji državi opravi telekomunikacijske storitve osebam s sedežem oziroma stalnim ali občajnim prebivališčem v državi članici, ki niso davčni zavezanci, pa člen 59a te direktive določa *možnost* prenosa kraja opravljanja v primerih, ki niso zajeti s členom 59b navedene direktive.

25. Po mnenju tega sodišča – in v nasprotju z mnenjem, ki ga je izrazilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) – je avstrijski zakonodajalec s sprejetjem avstrijske ureditve o prenosu kraja opravljanja storitev upravičeno uporabil možnost iz člena 59a Direktive 2006/112.

26. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče), ki odloča o zadevi, potem ko mu jo je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) vrnilo v novo sojenje, še vedno dvomi o združljivosti te nacionalne ureditve s členom 59a Direktive 2006/112.

27. V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b), Direktive [2006/112] razlagati tako, da gre pri uporabi gostovanja v državi članici v okviru uporabe omrežja nacionalne mobilne telefonije zaradi vzpostavitve dohodnih in odhodnih povezav s strani ‚končne stranke, ki ni davčni zavezanec‘ in ki je na nacionalnem ozemlju začasno, za ‚uporabo in potrošnjo‘ na nacionalnem ozemlju, zaradi česar je mogoče kraj opravljanja storitev prenesti iz tretje države v to državo članico, čeprav ne operater mobilnih telefonskih storitev, ki je opravil storitve, ne končna stranka nimata sedeža na ozemlju [Unije] in končna stranka tudi nima stalnega ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije]?

2. Ali je treba člen 59a[, prvi odstavek, točka] (b), Direktive [2006/112] razlagati tako, da je mogoče šteti, da je kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev, opisanih v vprašanju 1, ki so v skladu s členom 59 [te direktive] izven [Unije], na ozemlju države članice, čeprav ne operater mobilnih telefonskih storitev, ki je opravil storitve, ne končna stranka nimata sedeža na ozemlju [Unije] in končna stranka tudi nima stalnega ali običajnega prebivališča na ozemlju [Unije], le zato, ker za telekomunikacijske storitve v tretji državi ni določena dajatev, ki bi bila primerljiva z [DDV], kakršnega pozna pravo Unije?“

28. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 5. avgusta 2019.

29. Pisna stališča so predložile družba SK Telecom, avstrijska in španska vlada ter Evropska komisija.

IV. Analiza

30. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema v bistvu izvedeti, ali je treba člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko država članica na svoje ozemlje prenese kraj storitev gostovanja, ki omogočajo uporabo omrežja mobilne telefonije iz te države članice, pri čemer te storitve uporabnikom, ki imajo stalno ali običajno prebivališče v tej tretji državi, vendar začasno prebivajo na ozemlju navedene države članice, opravlja operater mobilnih telefonskih storitev s sedežem v tretji državi.

31. Po predstavitvi praktičnih izzivov te zadeve ter odnosa med členi 59, 59a in 59b Direktive 2006/112 bom pojasnil, iz katerih razlogov menim, da je treba na vprašanji predložitvenega sodišča odgovoriti pritrdilno.

A. Praktični izzivi v obravnavani zadevi

32. Preden se lotim preučitve teh dveh vprašanj, želim odpraviti kakršen koli dvom, ki bi lahko obstajal glede praktičnih izzivov v obravnavani zadevi.

33. Storitve gostovanja v mobilni telefoniji, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni z

vidika DDV dve storitvi.

34. Prva storitev se nanaša zgolj na telekomunikacijska podjetja in v njej uporabniki telefonov niso udeleženi (odnos *business-to-business* ali „B2B“). Operater omrežja, ki deluje v državi gostujočega omrežja (Avstrija), svoje omrežje proti plačilu pristojbine odpre operaterju mobilne telefonije, ki ima sedež v državi domačega omrežja (družba SK Telecom s sedežem v Koreji).

35. Z drugo storitvijo se vzpostavi razmerje med operaterjem mobilnih telefonskih storitev iz države domačega omrežja (družba SK Telecom) in uporabniki telefona, ki so naročniki njegovih storitev (odnos *business-to-consumer* ali „B2C“). Ta operater uporabnikom, ki so v državi gostujočega omrežja (Avstrija), na neki način „odda v podnajem“ dostop do omrežja, ki ga je predhodno pridobil v okviru prve storitve.

36. Čeprav se vprašanji, postavljeni Sodišču, nanašata zgolj na opravljanje te *druge* storitve (med družbo SK Telecom in njenimi naročniki), in sicer natančneje na kraj, kjer je opravljena ta storitev, sta se ti vprašanji pojavili ob zahtevi za vračilo, ki jo je družba SK Telecom vložila v povezavi z opravljanjem *prve* storitve (med družbo SK Telecom in operaterjem avstrijskega omrežja).

37. Operater avstrijskega omrežja je namreč ob prvi opravljeni storitvi zaračunal avstrijski DDV. Družba SK Telecom je zahtevala vračilo zneska tega avstrijskega DDV. Finanzamt ji je to vračilo zavrnil z utemeljitvijo, da je tudi druga opravljena storitev predmet avstrijskega DDV.

38. Tako si je mogoče v zvezi z odgovori, ki jih bo Sodišče dalo na postavljeni vprašanji, v sporu o glavni stvari, kot je pravilno poudarila Komisija, zamisliti dve rešitvi:

– bodisi je kraj, kjer je bila opravljena druga storitev, v Avstriji: v tem primeru je družba SK Telecom dolžna plačati avstrijski DDV od zneskov, obračunanih svojim naročnikom, pri tem pa ima pravico do odbitka avstrijskega vstopnega DDV, plačanege od prve opravljene storitve;

– bodisi je kraj, kjer je bila opravljena druga storitev, v Južni Koreji: v tem primeru avstrijski DDV od te opravljene storitve ni dolgovan in ima družba SK Telecom pravico do vračila avstrijskega plačanege vstopnega DDV od prve opravljene storitve.

39. Komisija je izrazila nekatere pridržke v zvezi s tem, da je opravljanje prve storitve predmet avstrijskega DDV. Ta institucija je pojasnila, da je glede na splošno pravilo iz člena 44 Direktive 2006/112 kraj opravljanja storitev med davčnimi zavezanci (odnos „B2B“) kraj, v katerem ima prejemnik sedež ekonomske dejavnosti, torej za družbo SK Telecom v Južni Koreji.(5)

40. Ne zdi se mi primerno, da se Sodišče ukvarja s to problematiko, ker po eni strani Sodišču ni bilo postavljeno vprašanje glede opravljanja prve storitve, po drugi strani pa v predlogu za sprejetje predhodne odločbe v zvezi s tem ni nobenih pojasnil.

41. V vsakem primeru ta negotovost o obdavčitvi opravljanja prve storitve v Avstriji ne more omajati upoštevnosti vprašanj predložitvenega sodišča, ker je to, ali je opravljanje druge storitve predmet avstrijskega DDV, odvisno od odgovorov, ki jih bo Sodišče dalo na ti vprašanji.

42. Nazadnje, družba SK Telecom je potrdila, da bi bilo glede na sodno prakso Sodišča(6) „umetno“ razdeliti različne komunikacije, ki izvirajo iz iste kartice SIM. Zato naj bi bile zadevne storitve gostovanja v sporu o glavni stvari del enotne mobilne telefonske storitve, opravljene njenim uporabnikom, ki naj bi se nahajala v Južni Koreji in naj ne bi bila predmet DDV v Uniji.

43. Ta trditev me ne prepriča. Opozarjam, da je treba za namene DDV vsako storitev običajno obravnavati kot ločeno in samostojno.(7) Tako je treba te elemente ali dejanja šteti za enotno

storitev za namene DDV zgolj, kadar so dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.(8)

44. Vendar je storitve gostovanja, kakršne so te v sporu o glavni stvari, ki pomenijo ponujanje dostopa do omrežja mobilne telefonije v državi, ki ni država domačega omrežja, mogoče objektivno ločiti od mobilnih telefonskih storitev, opravljenih v državi domačega omrežja.

45. Kot je pravilno poudarila španska vlada, račun, izstavljeni uporabnikom, v praksi običajno omogočajo, da se storitve gostovanja prikažejo kot ločene storitve dostopa do lokalnega omrežja. Na teh računih je med drugim prikazano število dohodnih in odhodnih klicev ter uporabljenih podatkov prek storitev gostovanja v omrežju obiskane države. Tako, čeprav mora imeti stranka za dostop do tega omrežja sklenjeno pogodbo z operaterjem iz države domačega omrežja, storitve gostovanja pomenijo drugačno in pomožno storitev v primerjavi s storitvijo, ki jo operater opravi strankam, da lahko dostopajo do lokalnega omrežja.

B. Odnos med členi 59, 59a in 59b Direktive 2006/112

46. S členi 59, 59a in 59b Direktive 2006/112 so vzpostavljena posebna merila za navezne okoliščine glede kraja opravljanja storitev.(9)

47. Uvodoma poudarjam, da se predložitveno sodišče pravilno opira na premiso, da so zadevne storitve gostovanja v sporu o glavni stvari „telekomunikacijske storitve“ v smislu člena 24(2) Direktive 2006/112.(10) Te premise ni izpodbijala nobena od strank, ki so Sodišču predložile stališča.

48. Ker v nacionalnem pravu ni določena izjema v smislu člena 59a Direktive 2006/112, iz člena 59, točka (i), te direktive izhaja, da je kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev, opravljenih osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno ali običajno prebivališče zunaj Unije, kraj, v katerem ima ta oseba sedež oziroma stalno ali običajno prebivališče, torej *zunaj* Unije.

49. Če to izrazim enostavneje, s to določbo je predpisano, da *niso predmet DDV* telekomunikacijske storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in ki imajo stalno ali običajno prebivališče zunaj Unije.

50. Vendar je s členom 59a Direktive 2006/112 državam članicam omogočeno, da pod nekaterimi pogoji odstopijo od tega načela in kraj opravljanja storitev prenesejo na svoje ozemlje.

51. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ter stališča avstrijske vlade in Komisije je razvidno, da je Republika Avstrija s tem, da je sprejela uredbo zveznega ministra za finance o prenosu kraja drugih storitev pri telekomunikacijskih storitvah ter radijskih in televizijskih storitvah v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, uporabila to možnost.(11)

52. Pojasnjujem, da je na podlagi člena 59b Direktive 2006/112 prenos kraja telekomunikacijskih storitev *obvezen*, kadar se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci, vendar imajo stalno ali običajno prebivališče *znotraj* Unije. Zадnjenavedeni pogoj v primeru zadevnih storitev v sporu o glavni stvari ni izpolnjen, saj so opravljene osebam, ki sicer niso davčni zavezanci, vendar imajo stalno ali običajno prebivališče *zunaj* Unije, namreč v Južni Koreji. Zato ta določba ni upoštevana za odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča, kot sta pravilno poudarili španska vlada in Komisija.

53. Poleg tega pojasnjujem, da je podrožje uporabe *možnosti, ki jo ponuja* člen 59a Direktive

2006/112, širše od *obveznosti, naložene* s 7lenom 59b te direktive, kot je pravilno poudarila Komisija. Povedano druga7e – in kot izhaja iz besedila teh dveh dolo7b – možnost, ponujena državam s 7lenom 59a navedene direktive, ni omejena na primere iz 7lena 59b te direktive.

54. Po tem pojasnilu je treba za odgovor na vprašanji predložitvenega sodiš7a preu7iti pogoje, ki so postavljeni za to, da država 7lanica uporabi možnost iz 7lena 59a, prvi odstavek, to7ka (b), Direktive 2006/112 prenosa kraja opravljanja nekaterih storitev, med drugim telekomunikacijskih, na svoje ozemlje.

55. V zvezi s tem je treba razlikovati dva pogoja.

56. Prvi7, storitve je treba „dejansko uporabi[ti] in potroši[ti]“ na ozemlju zadevne države 7lanice. Ta pogoj je predmet prvega vprašanja predložitvenega sodiš7a.

57. Drugi7, države 7lanice smejo uporabiti to možnost, „[d]a bi se izognile dvojni obdav7itvi, neobdav7itvi in izkrivljanju konkurence“. Ta pogoj je predmet drugega vprašanja.

C. Zahteva, da se storitve dejansko uporabijo oziroma potrošijo na ozemlju zadevne države 7lanice (prvo vprašanje)

58. Predložitveno sodiš7e 7eli s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba 7len 59a, prvi odstavek, to7ka (b), Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba za storitve gostovanja, ki omogo7ajo uporabo omre7ja mobilne telefonije v državi 7lanici in jih opravi operater mobilnih telefonskih storitev s sede7em v tretji državi uporabnikom, ki imajo stalno ali obi7ajno prebivališ7e v tej tretji državi, vendar za7asno prebivajo na ozemlju te države 7lanice, šteti, da se „dejansko uporabijo in potrošijo“ na ozemlju navedene države 7lanice.

59. Avstrijska in španska vlada ter Komisija druga7e kot družba SK Telecom predlagajo, naj se na to vprašanje odgovori pritrdilno.

60. Pred odgovorom na to vprašanje moram 7al poudariti, da med jezikovnimi razli7icami izraza „dejansko uporabijo in potrošijo“ iz 7lena 59a, prvi odstavek, Direktive 2006/112, obstajajo nekoliko presenetljive neskladnosti, na katere je opozorila tudi družba SK Telecom. Glede na preu7ene jezikovne razli7ice se ta izraz namre7 pojavlja v obliki „dejansko uporabijo *ali* potrošijo“ ali v obliki „dejansko uporabijo *in* potrošijo“.

61. Ta izraz izhaja iz nekdanjega 7lena 9(3) Šeste direktive 77/388.(12) Vendar je, v zvezi s to dolo7bo, 7e obstajalo neskladje med jezikovnimi razli7icami, v katerih je bil uporabljen veznik „ali“, in tistimi, v katerih je bil uporabljen veznik „in“.(13) Pojasnjujem, da je Sodiš7e navedeno dolo7bo razlagalo v sodbi Athesia Druck, ki se je nanašala na oglaševanje, pri 7emer se ni lotilo problematike tega neskladja med jezikovnimi razli7icami.(14)

62. Zdi se mi, da je Komisija v predlogu prenovitve Šeste direktive, ki je pripeljal do sprejetja Direktive 2006/112, predlagala harmonizacijo vseh jezikovnih razli7ic, pri 7emer je priporo7ila uporabo veznika „ali“.(15)

63. Zanimivo je, da je ob sprejetju Direktive 2006/112 tabor „ali“ v skladu z navedenim predlogom sicer res pridobil številne privr7ence, vendar ni slavil popolne zmage. Razli7ica 7lena 58 (prihodnji 7len 59a) te direktive v angleš7ini, nizozemš7ini in švedš7ini, v njeni prvotni razli7ici, so namre7 ostale zveste taboru „in“.(16)

64. Da bi bile zadeve še bolj zapletene, je sprejetje Direktive 2008/8 ponovno povzro7ilo prehod številnih jezikovnih razli7ic – med drugim razli7ic v italijanš7ini in portugalš7ini – v tabor „in“. Tako so od tedaj jezikovne razli7ice 7lena 59a Direktive 2006/112, nekdanjega 7lena 58 te

direktive, razdeljene med tabor „ali“ in tabor „in“. (17)

65. Poudarjam, da to neskladje obstaja do današnjega dne v razli?ici navedene direktive, ki izhaja iz sprememb, uvedenih z Direktivo (EU) 2020/285. (18)

66. Menim, da zahteve pravne varnosti zahtevajo rešitev tega neskladja med jezikovnimi razli?icami ?lena 59a Direktive 2006/112.

67. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a, zlasti s podro?ja zakonodaje o DDV, je treba dolo?be prava Unije razlagati in uporabljati enotno, ob upoštevanju razli?ic v vseh jezikih Unije. ?e so med jezikovnimi razli?icami besedila dolo?be Unije razlike, je treba zadevno dolo?bo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je. (19)

68. Glede na to sodno prakso obstajajo po mojem mnenju štirje razlogi, s katerimi je upravi?eno, da je treba ?len 59a Direktive 2006/112 razlagati v smislu, da je zahtevana dejanska uporaba *ali* potrošnja zadevnih storitev na ozemlju države ?lanice.

69. Prvi?, ta razlaga je skladna z izrecno voljo Komisije v trenutku njenega predloga prenovitve Šeste direktive 77/388, da harmonizira vse jezikovne razli?ice v korist izraza „dejansko uporabijo *ali* potrošijo“, kot sem navedel v to?ki 62 teh sklepnih predlogov. Menim, da zakonodajalec Unije, namre? Svet Evropske unije in Evropski parlament, v zvezi s to direktivo ni nasprotoval tej volji, tako da je lahko ohranitev neskladja med jezikovnimi razli?icami rezultat nekoliko neposre?enih prevodov tega izraza.

70. Drugi?, ta razlaga je podprta z voljo zakonodajalca Unije, da kraj opravljanja storitev opredeli tako, da praviloma pomeni kraj njihove dejanske potrošnje. (20) Poleg tega je ta volja podprta z mnenjem odbora za DDV glede te problematike, (21) kot je upravi?eno navedla avstrijska vlada: „Odbor za DDV se skoraj soglasno strinja, da se za kraj dejanske uporabe oziroma potrošnje telekomunikacijskih storitev, storitev radijskega in televizijskega oddajanja ter elektronskih storitev šteje kraj, na katerem prejemnik *lahko dejansko uporablja* storitev, ki mu je opravljena. V obi?ajnih razmerah bo šlo za fizi?ni kraj, kjer je storitev opravljena.“

71. Tretji?, ta razlaga je utemeljena s semanti?nim vidikom zaradi razmerja med izrazoma „uporaba“ in „potrošnja“. Francoska akademija opredeljuje uporabo kot „dejanje uporabe dobrine, njenega izkoriš?anja ali upravljanja z namenom, da se od nje pridobi korist“. V skladu s to splošno opredelitvijo se mi ne zdi mogo?e, da bi potrošili (porabili) neko dobrino, *ne da bi jo uporabili*. Povedano druga?e, vsaka potrošnja predpostavlja uporabo, pri ?emer ima zadnji pojem splošnejši pomen.

72. Besedi „uporaba“ bi bil zato v izrazu „dejansko uporabijo *in* potrošijo“ (ki bi vedno zahteval potrošnjo) odvzet polni u?inek, ne bi pa bilo tako v izrazu „dejansko uporabijo *ali* potrošijo“ (ki bi se nanašal bodisi na zgolj uporabo bodisi na potrošnjo).

73. Nazadnje, ?etrti?, razlaga v prid izrazu „dejansko uporabijo *ali* potrošijo“ izhaja iz konteksta, v katerega spada ?len 59a Direktive 2006/112. Izraz „potrošnja“ ima ekonomsko konotacijo, kot je prikazano z opredelitvijo Francoske akademije, navedeno zgoraj. Vendar je na podlagi ?lena 9(1) te direktive vsa ekonomska dejavnost, razen izjem, predmet DDV. Zato bi bile z izrazom „dejansko uporabijo *in* potrošijo“ storitve, opravljene osebam, ki niso dav?ni zavezanci, izklju?ene s podro?ja uporabe ?lena 59a navedene direktive, saj te osebe ne „potrošijo“ zadevnih storitev.

74. Taka razlaga ne bi bila skladna z zakonodajnim okvirom, v katerega spada ta dolo?ba, in to zaradi vsaj dveh razlogov. Po eni strani so z drugim odstavkom ?lena 59a Direktive 2006/112 s podro?ja uporabe tega ?lena izrecno izklju?ene nekatere storitve, opravljene osebam, ki niso

dav?ni zavezanci, kar logi?no pomeni, da so take storitve na?eloma zajete s to dolo?bo. Po drugi strani je z navedenim ?lenom 59a dr?avam ?lanicam dovoljeno odstopanje od ?lena 59 te direktive, ki se nanaša izklju?no na storitve, opravljene osebam, ki niso dav?ni zavezanci.

75. Tako, ?e sklenem, ni sporno, da se ?len 59a, prvi odstavek, Direktive 2006/112 nanaša na storitve, opravljene osebam, ki niso dav?ni zavezanci. Vendar osebe, ki niso dav?ni zavezanci, ne „potrošijo“ storitev, ki so jim opravljene, kar bi pomenilo ekonomsko dejavnost, ampak jim je dovolj, da jih „uporabijo“. Zato je treba to dolo?bo nujno razlagati tako, da se z njo zahteva, da se storitve „dejansko uporabijo *ali* potrošijo“ na ozemlju zadevne dr?ave ?lanice.

76. Iz navedenega sklepam, da je treba ?len 59a, prvi odstavek, to?ka (b), Direktive 2006/112 razlagati tako, da se z njim zahteva, da se storitve dejansko uporabijo *ali* potrošijo na ozemlju zadevne dr?ave ?lanice.

77. Po mojem mnenju ni dvoma, da se storitve gostovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, vsekakor dejansko *uporabijo* na ozemlju zadevne dr?ave ?lanice.

78. Opozarjam, da se take storitve gostovanja nanašajo zgolj na uporabo omre?ja mobilne telefonije v zadevni dr?avi ?lanici s strani uporabnikov, ki za?asno prebivajo v tej dr?avi ?lanici, namre? v postopku v glavni stvari v Avstriji, pri ?emer je izklju?en del telekomunikacijskih storitev, ki pomenijo uporabo omre?ja mobilne telefonije v tretji dr?avi, ki je dr?ava doma?ega omre?ja, namre? v postopku v glavni stvari v Ju?ni Koreji.(22)

79. Menim, da obstajajo trije elementi, ki tehtnico mo?no nagnejo v korist dejanske uporabe storitev gostovanja v zadevni dr?avi ?lanici.

80. Prvi?, omre?je mobilne telefonije se nahaja v tej dr?avi ?lanici. Drugi?, uporabniki, ki jim je odobren dostop do tega omre?ja, za?asno prebivajo v navedeni dr?avi ?lanici. Tretji?, kot je poudarila španska vlada, je mogo?e take storitve gostovanja uporabiti zgolj na ozemlju navedene dr?ave ?lanice. V okoliš?inah spora o glavni stvari je namre? prisotnost uporabnikov, ki imajo prebivališ?e v Ju?ni Koreji, na avstrijskem ozemlju edini razlog, zaradi katerega želijo imeti dostop do avstrijskega omre?ja mobilne telefonije.

81. Poleg tega, kot je pravilno navedla Komisija, korejske stranke do avstrijskega omre?ja mobilne telefonije dostopajo enako, kot do tega omre?ja dostopa avstrijska stranka, kar je jasen znak dejanske uporabe v Avstriji.

82. Zato sem prepri?an, da so zadevne storitve v sporu o glavni stvari dejansko uporabljene na avstrijskem ozemlju.

83. Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori, kot sledi. ?len 59a, prvi odstavek, to?ka (b), Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da je treba za storitve gostovanja, ki omogo?ajo uporabo omre?ja mobilne telefonije v dr?avi ?lanici in ki jih opravi operater mobilnih telefonskih storitev s sede?em v tretji dr?avi uporabnikom, ki imajo stalno ali obi?ajno prebivališ?e v tej tretji dr?avi, vendar za?asno prebivajo na ozemlju te dr?ave ?lanice, šteti, da se „dejansko uporabijo“ na ozemlju navedene dr?ave ?lanice.

D. Zahteva po izognitvi dvojni obdav?itvi, neobdav?itvi in izkrivljanju konkurence (drugo vprašanje)

84. Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 59a, prvi odstavek, to?ka (b), Direktive 2006/112 razlagati tako, da je zahteva po izognitvi „dvojni obdav?itvi, neobdav?itvi in izkrivljanju konkurence“ izpolnjena, ?e v zadevni tretji dr?avi za storitve

gostovanja, kakršne so opisane v prvem vprašanju, ni določena dajatev, ki bi bila primerljiva z DDV.

85. Tudi sam menim, kot trdijo predložitveno sodišče samo ter španska vlada in Komisija, da morebitna obdavčitev v zadevni tretji državi, namreč v obravnavani zadevi v Južni Koreji, ni element, upošteven za uporabo te določbe.

86. Vsaka druga razlaga bi namreč pripeljala do tega, da bi bila uporaba davčnih pravil, harmoniziranih na ravni Unije, odvisna od davčne obravnave, ki se uporablja v tretji državi. Čeprav taka odvisnost sama po sebi ni nepojmljiva, mora biti po mojem mnenju predmet izrecne in nedvoumne izbire zakonodajalca Unije. V primeru člena 59a Direktive 2006/112, v katerem niso omenjene tretje države, ni tako.

87. Ta razlaga je podprta z mnenjem odbora za DDV(23) v zvezi s tem: „Odbor za DDV je soglasno sklenil, da uporaba te možnosti s strani držav članic za obdavčitev storitev, ki so bile dejansko uporabljene ali potrošene na njihovem ozemlju, ni odvisna od davčne obravnave storitev zunaj Skupnosti. Zlasti ne bo to, da je mogoče neko storitev obdavčiti v tretji državi na podlagi uporabe nacionalnih pravil te države, preprečilo, da država članica obdavči to storitev, če je dejansko uporabljena oziroma potrošena na njenem ozemlju.“

88. Dejansko se izraz „dvojna obdavčitev, neobdavčitev in izkrivljanje konkurence“ nanaša na davčno obravnavo *na ravni Unije*. Povedano drugače, to, da država članica uporabi možnosti iz člena 59a Direktive 2006/112, je pogojeno z obstojem dvojne obdavčitve, neobdavčitve in izkrivljanja konkurence *na ravni Unije*.

89. V zvezi z, natančneje, členom 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112 je očitno, da uporabe te določbe ne bo mogoče upravičiti z voljo po izognitvi dvojni obdavčitvi, ker v praksi vodi do obdavčitve opravljanja storitev v zadevni državi članici.

90. Nasprotno pa bo mogoče to možnost upravičiti z voljo po izognitvi neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence znotraj Unije.

91. V sporu o glavni stvari ni sporno, da zadevne storitve gostovanja niso predmet DDV v drugi državi članici. Zato je to, da je Republika Avstrija uporabila člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112 zaradi prenosa kraja takega opravljanja storitev na svoje ozemlje, zaradi česar bodo te storitve predmet avstrijskega DDV, upravičeno z voljo po izognitvi neobdavčitvi znotraj Unije.

92. Zato Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori, kot sledi. Člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da je zahteva po izognitvi „dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence“ izpolnjena, če v zadevni tretji državi za storitve gostovanja, kakršne so opisane v prvem vprašanju, ni določen DDV znotraj Unije, kar pomeni neobdavčitev v smislu te določbe. Davčna obravnava v tretji državi nasprotno ni upoštevana za uporabo te določbe.

V. Predlog

93. Glede na vse zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče Avstrija), odgovori:

1. Člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010, je treba razlagati tako, da je treba za storitve gostovanja, ki

omogočajo uporabo omrežja mobilne telefonije v državi članici in ki jih opravi operater mobilnih telefonskih storitev s sedežem v tretji državi uporabnikom, ki imajo stalno ali občasno prebivališče v tej tretji državi, vendar začasno prebivajo na ozemlju te države članice, šteti, da se „dejansko uporabijo“ na ozemlju navedene države članice

2. Člen 59a, prvi odstavek, točka (b), Direktive Sveta 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/88, je treba razlagati tudi tako, da je zahteva po izognitvi „dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence“ izpolnjena, če v zadevni tretji državi za storitve gostovanja, kakršne so opisane v prvem vprašanju, ni določen DDV znotraj Unije, kar pomeni „neobdavčitev“ v smislu te določbe. Davčna obravnava v tretji državi nasprotno ni upoštevana za uporabo navedene določbe.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek, UL 2007, L 335, str. 60), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 (UL 2010, L 326, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

3 Direktiva Sveta 2010/88/EU Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 o spremembi Direktive 2006/112 (UL 2010, L 326, str. 1). Pojasnjujem še, da so bile določbe, katerih razlaga je zahtevana za odgovor na vprašanji za predhodno odločanje – zlasti člen 59a Direktive 2006/112 – nazadnje spremenjene s členom 2 Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112 (UL 2008, L 44, str. 11).

4 Pojasnjujem, da so bile te določbe s 1. januarjem 2015 na podlagi člena 5 Direktive 2008/8 znatno spremenjene, zlasti so bili rtani člen 59, prvi odstavek, točka (i), člen 59a, drugi odstavek, in člen 59b Direktive 2006/112.

5 Če je bil, kot trdi Komisija, avstrijski DDV na to prvo opravljeno storitev plačan *po pomoti*, je očitno, da bo družba SK Telecom imela pravico do vračila tega neupravičeno plačanega davka. Pojasnjujem, da se ta primer razlikuje od postopka „vračila“ DDV, navedenega v točki 38 teh sklepnih predlogov, saj se zadnji navedeni postopek nanaša na DDV, ki bi bil upravičeno plačan, vendar bi lahko družba SK Telecom zahtevala njegovo vračilo, če v Avstriji ne bi opravila obdavčljivih transakcij.

6 Glej med drugim sodbe z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točke od 26 do 32); z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točke od 13 do 28), in z dne 27. junija 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, točke od 19 do 26).

7 Glej zlasti sodbo z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točka 14 in navedena sodna praksa).

8 Glej zlasti sodbo z dne 27. junija 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, točka 21 in navedena sodna praksa).

9 V skladu z ustaljeno sodno prakso člena 44 in 45 Direktive 2006/112 vsebujeta splošno pravilo, s katerim se določi kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina za opravljanje storitev, medtem ko je v členih od 46 do 59a te direktive navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. Člena 44 in 45 Direktive 2006/112 nimata prednosti pred členi od 46 do 59a te direktive. V vsakem položaju posebej se je treba vprašati, ali zadevni primer ustreza enemu od primerov iz členov od 46 do 59a Direktive 2006/112. Če ni tako, se za navedeni položaj uporabita člena 44 in 45 te

direktive (glej med drugim sodbe z dne 8. decembra 2016, A in B, C-453/15, EU:C:2016:933, točka 18; z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, točki 20 in 21, ter z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru), C-215/19, EU:C:2020:518, točki 51 in 54).

10 V skladu s to določbo se za telekomunikacijske storitve štejejo „storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slik in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s povezanim prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje, vključno z zagotavljanjem dostopa do globalnih informacijskih omrežij“.

11 Glej točko 12 teh sklepnih predlogov.

12 Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

13 Veznik „in“ je bil uporabljen v teh jezikovnih različicah: glej zlasti različico v francoščini („*l'utilisation et l'exploitation effectives*“), angleščini („*effective use and enjoyment*“), italijanščini („*l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego*“), španščini („*la utilización y la explotación efectivas*“), nizozemščini („*het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie*“), portugalščini („*a utilização e a exploração efectivas*“) in švedščini („*den egentliga användningen och utnyttjandet*“). V teh jezikovnih različicah je bil uporabljen veznik „ali“: glej med drugim različico v nemščini („*tatsächliche Nutzung oder Auswertung*“) in danščini („*faktiske benyttelse eller udnyttelse*“).

14 Sodba z dne 19. februarja 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, točke od 28 do 33).

15 Predlog direktive Sveta o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (prenovitev), COM(2004) 246 final, 15. april 2004, člen 58. Glej med drugim različico v angleščini („*effective use or enjoyment*“), nemščini („*tatsächliche Nutzung oder Auswertung*“), danščini („*faktiske benyttelse eller udnyttelse*“), francoščini („*l'utilisation ou l'exploitation effectives*“), italijanščini („*l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego*“), španščini („*la utilización o la explotación efectivas*“), nizozemščini („*het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie*“), portugalščini („*a utilização ou a exploração efectivas*“) in švedščini („*den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet*“).

16 Jezikovne različice, v katerih je uporabljen veznik „in“: glej med drugim različico v angleščini („*effective use and enjoyment*“), nizozemščini („*het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie*“) in švedščini („*den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet*“). Jezikovne različice, v katerih je uporabljen veznik „ali“: glej med drugim različico v nemščini („*tatsächliche Nutzung oder Auswertung*“), danščini („*faktiske benyttelse eller udnyttelse*“), francoščini („*l'utilisation ou l'exploitation effectives*“), italijanščini („*l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego*“), španščini („*la utilización o la explotación efectivas*“) in portugalščini („*a utilização ou a exploração efectivas*“).

17 Jezikovne različice, v katerih je uporabljen veznik „in“: glej med drugim različico v angleščini („*effective use and enjoyment*“), italijanščini („*l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione*“), nizozemščini („*het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie*“), portugalščini („*a utilização e a exploração efectivas*“) in švedščini („*den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet*“). Jezikovne različice, v katerih je uporabljen veznik „ali“: glej med drugim različico v nemščini („*tatsächliche Nutzung oder Auswertung*“), danščini („*faktiske benyttelse eller udnyttelse*“), francoščini („*l'utilisation ou l'exploitation effectives*“) in španščini („*la utilización o la explotación efectivas*“).

18 Direktiva Sveta z dne 18. februarja 2020 o spremembi Direktive 2006/112 (UL 2020, L 62,

str. 13). Ta direktiva se na podlagi člena 3(1) uporablja od 1. januarja 2025.

19 Glej zlasti sodbi z dne 26. septembra 2013, Komisija/Finska (C-309/11, neobjavljena, EU:C:2013:610, točka 49), in z dne 12. oktobra 2017, Lombard Inatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 21).

20 Glej v zvezi s tem uvodno izjavo 3 Direktive 2008/8: „Za vsako opravljanje storitev bi moral biti kraj obdavčitve na enakomera kraj dejanske potrošnje. [...]“. Glej tudi sodbo z dne 13. marca 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, točka 29). Zaradi celovitosti še pojasnjujem, da je bila z Direktivo 2008/8 temeljito spremenjena ureditev, ki je izhajala iz Direktive Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999 o spremembi Šeste direktive 77/388 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 324). Zato trditve, na katere se je sklicevala družba SK Telecom in ki izhajajo iz uvodnih izjav Direktive 1999/59, v tej zadevi niso upoštevne.

21 Odbor za DDV, smernice 89. zasedanja z dne 30. septembra 2009, Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, št. 645, dostopne na naslovu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

22 Glej točko 35 teh sklepnih predlogov.

23 Odbor za DDV, smernice 89. zasedanja z dne 30. septembra 2009, Dokument B, Taxud.D.1(2010)176579, št. 645, dostopne na naslovu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.