Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ippreżentati fit-8 ta' Diċembru 2011[1]

Kawża C-520/10

Lebara Ltd
vs
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-First-tier Tribunal, Tax Chamber (ir-Renju Unit)]

"Tassazzjoni — Sitt Direttiva tal-VAT — Artikolu 2 — Artikolu 6(4) — Provvista ta' servizzi — Persuni li lilhom jiġu pprovduti servizzi — Servizzi ta' telekomunikazzjonijiet — Skedi tat-telefon imħallsa minn qabel li jinkludu informazzjoni li tiffaċilita aċċess għal telefonati internazzjonali — Tqegħid fis-suq ta' skedi tat-telefon permezz ta' distributuri — Regoli li jirregolaw l-impożizzjoni tal-VAT — Aġent tal-kummerċ — Servizz ta' distribuzzjoni — Provvista waħda"

I – Introduzzjoni

1. Hija xi ħaġa komuni għall-Qorti tal-Ġustizzja li tintalab tidentifika t-trattament korrett ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' tranżazzjonijiet kumplessi, kompitu li jista' jkun partikolarment impenjattiv fil-qasam tat-teknoloġiji moderni. It-tilwima quddiem il-First-tier Tribunal, Tax Chamber, bejn Lebara Ltd ("Lebara") u l-United Kingdom's Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs ("HMRC") tikkonċerna l-kwistjoni diffiċli biex tkun iddeterminata r-responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT fil-katina tal-provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet.

2. Id-differenzi fl-osservazzjonijiet ippreżentati f'dan il-każ jixhdu d-diffikultajiet biex wieħed jasal għal risposta waħda korretta għad-domandi ppreżentati mill-qorti nazzjonali. Hemm erba' modi possibbli ta' kif tissolva l-problema li, ilkoll kemm huma, sa ċertu punt huma validi fil-liġi imma li l-ebda wieħed minnhom ma huwa mingħajr diffikultajiet. Għalhekk, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha ssib soluzzjoni li tkun kompatibbli mal-prinċipji fundamentali tal-liġi tal-VAT tal-UE, u li tista' taħdem fil-prattika, kemm għall-persuni taxxabbli u kif ukoll għall-amministraturi tal-gvern li huma responsabbli għall-implementazzjoni tagħha ta' kuljum.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

MT

II – Il-kuntest legali

3. Skont l-ewwel u t-tieni paragrafi tal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva VAT[2]:

"Il-prinċipju tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud tinvolvi d-dħul ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq oġġetti u servizzi. Din it-taxxa għandha tkun eżattament proporzjonali għall-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi, hu x'inhu n-numru ta' transazzjonijet li jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-isadju li fih titħallas it-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, it-taxxa fuq il-valur miżjud, kalkulata fuq il-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali oġġetti jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-valur miżjud li qed jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

4. L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jissuġġetta għal VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali"[3].

5. Skont l-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT[4], provvista ta' oġġetti tfisser "it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali".

6. L-Artikolu 6 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"1. 'Provvista tas-servizzi' tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5.[5]

[…]

4. Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha imma għall-benefiċċju ta' ħadd ieħor tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha titqies li rċeviet u ssupplixxiet dawk is-servizzi hija stess […]"[6].

7. L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li jinsab fit-Titolu VI taħħha intitolat "il-Post ta' operazzjonijiet taxxabbli" jipprovdi li:

"1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti[7].

2. Iżda:

[…]

2 — Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ ("l-Ewwel Direttiva tal-VAT") (ĠU Edizzjoni Speċjali, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3). L-Artikolu 2 issa huwa rifless fl-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill, tat-12 ta' Frar 2008, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU L 44, p. 11) ("id-Direttiva tal-VAT") (ĠU L 347, p. 1). Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistemi komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima ("Is-Sitt Direttiva tal-VAT") (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) hija applikabbli *ratione temporis*, fil-każ preżenti. Din issa ġiet issostitwita bid-Direttiva tal-VAT. Għal finijiet ta' kjarezza matul dawn il-konklużjonijiet se jsir riferiment kemm għas-Sitt Direttiva tal-VAT u għad-dispożizzjonijiet ekwivalenti fid-Direttiva tal-VAT.

3 — Ara issa l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT.

4 — L-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT issa huwa l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT.

5 — Issa l-Artikolu 24 tad-Direttiva tal-VAT.

6 — Issa l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT.

7 — Is-sustanza ta' din id-dispożizzjoni issa tidher fl-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT.

(e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru […] għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[…]

telekomunikazzjonijiet. Is-servizzi tat-telekomunikazzjoni għandhom jitqiesu li huma servizzi li għandhom x'jaqsmu mat-trasmissjoni, il-ħruġ jew id-dħul tas-senjali, kitba, figuri u ħsejjes jew tagħrif ta' kull natura bil-fil, bir-radjo, strumenti tal-vista jew b'sistemi oħra elettro-manjetiċi, nklużi t-trasferiment jew l-assenjazzjoni tad-dritt li tiġi wżata l-kapaċità ta' din it-trasmissjoni bid-dħul jew bil-ħruġ. Is-servizzi tat-telekomunikazzjoni fis-sens ta' din id-disposizzjoni għandhom jinkludu wkoll id-disposizzjoni ta' l-aċċess għan-networks globali tat-tagħrif[8].

[…]"

8. L-Artiklu 10(1) u 10(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT[9], li jinsab fit-Titolu VII tagħha, li hu intitolat "Fatt Taxxabbli u Intaxxar", jipprovdi:

"1.

(a) 'Fatt taxxabbli' tfisser fatt li permezz tiegħu il-kondizzjonijet legali neċessarji biex ikun hemm taxxa jiġu sodisfatti;

(b) Ikun hemm taxxa meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi f'mument partikolari biex tiġbor it-taxxa mill-persuna suġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista' jkun pospost.

2. Ikun hemm fatt taxxabbli u jkun hemm taxxa meta l-oġġetti jitwasslu jew is-servizzi jingħataw. […]

Iżda meta ħlas isir akkont qabel ma l-oġġetti jitwasslu jew is-servizzi jingħataw, ikun hemm taxxa mal-wasla tal-ħlas u fuq l-ammont riċevut.

[…]"

9. L-Artikolu 21(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, intitolat "Persuni soġġetti li jħallsu t-taxxa", jipprovdi[10]:

"1. Skond is-sistema interna, dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti li jħallsu t-taxxa fuq il-valur miżjud:

(a) il-persuna taxxabbli li twettaq il-provvista taxxabbli ta' oġġetti jew servizzi, għajr fil-każi riferiti fil-(b) u fiċ-(ċ). Fejn il-provvista taxxabbli ta' l-oġġetti u s-servizzi tiġi effettwata minn persuna taxxabbli li mhix stabbilita ġewwa t-territorju tal-pajjiż, l-Istati Membri jistgħu, skond il-kondizzjonijiet stabbiliti minnhom, jippreskrivu illi l-persuna soġġetta li tħallas it-taxxi hija l-persuna li għaliha tkun ġiet mwettqa l-provvista ta' l-oġġetti jew tas-servizzi;

8 — Id-dispożizzjoni fl-għaxar subinċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva tal-VAT kienet inkluża bid-Direttiva tal-Kunsill 1999/59/KE, tas-17 ta' Ġunju 1999, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE għar-rigward ta' arranġamenti ta' taxxa dwar il-valur miżjud applikabbli għal servizzi ta' telekomunikazzjoni (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 324). Ara issa l-Artikoli 369a sal-Artikolu 369k tad-Direttiva tal-VAT.

9 — Ara issa l-Artikoli 62, 63 u 65 tad-Direttiva tal-VAT.

10 — Ara issa t-Titolu XI, Kapitolu 1, Sezzjoni 1, intitolat "Persuni suġġetti għal ħlas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa", li tinkludi l-Artikoli 193 sa 205.

(b) persuni taxxabbli li lilhom ikunu ġew forniti s-servizzi koperti bl-Artikolu 9(2)(e) jew il-persuni identifikati għall-għanijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud ġewwa t-territorju tal-pajjiż li lilhom jiġu forniti s-servizzi koperti bl-Artikolu 28b(Ċ), (D), (E) u (F), jekk is-servizzi jiġu mwettqa minn persuna taxxabbli mhix stabbilita ġewwa t-territorju tal-pajjiż [11];

[…]"

III – Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

10. Lebara, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit, topera switch tat-telefonija, bil-kera, fit-territorju tar-Renju Unit sabiex tipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet. Min-naħa l-oħra, is-switch huwa mqabbad man-netwerk internazzjonali tat-telefonija. Il-mudell tan-negozju ta' Lebara jinvolvi l-mogħdija ta' telefonati magħmula minn utenti finali li jinsabu f'kull parti tal-UE, lejn is-switch tagħha fir-Renju Unit, u mbagħad permezz tan-netwerk internazzjonali tat-telefonija. It-telefonati mbagħad jimxu lejn id-destinazzjonijiet ippreferuti tal-klijenti, li lkoll kemm huma jinsabu barra mill-UE.

11. Lebara hija f'pożizzjoni li tmexxi n-negozju tagħha bis-saħħa ta' tliet settijiet ta' arranġamenti kuntrattwali. L-ewwel wieħed huwa l-ftehim ta' Lebara ma' fornitur jew fornituri ta' telefonija internazzjonali. It-tieni huma l-ftehim ta' Lebara ma' operaturi lokali f'diversi Stati Membri li jobbligaw lill-operaturi lokali li jgħaddu t-telefonati mill-utenti finali għall-iswitches tat-telefonija ta' Lebara fir-Renju Unit.

12. It-tielet huwa sett ta' ftehim bejn Lebara u distributuri [12] li huma stabbiliti f'diversi Stati Membri minbarra r-Renju Unit. Dawk it-tranżazzjonijiet jiffurmaw is-suġġett tad-deċiżjoni tar-rinviju.

13. Taħt dawk il-ftehim Lebara tbigħ skedi tat-telefon lil distributuri għal prezz li huwa inqas mill-"valur nominali" tagħhom. Il-qofol tal-ftehim bejn Lebara u d-distributuri tagħha huwa li dawn tal-aħħar għandhom jippromwovu u jbigħu skedi tat-telefon fl-Istat Membru tal-istabbiliment tagħhom, u għalhekk jiffaċilitaw il-konsum ta' telefonati internazzjonali bi prezz irħis ta' Lebara minn utenti finali.

14. Il-ftehim jinkludi wkoll dispożizzjonijiet dwar it-tul tat-telefonati, il-pajjiżi tad-destinazzjoni li lejhom jistgħu jsiru telefonati, it-tariffi li għandhom jintalbu, il-branding tal-iskedi tat-telefon (li normalment ikunu f'isem id-distributur, b'assistenza pprovduta minn Lebara għal dak li huwa disinn tal-iskeda u materjal promozzjonali) u customer care. Għal dan l-aħħar għan, l-iskedi għandhom fuqhom numru tat-telefon tal-customer care li jagħti lill-utenti finali aċċess għad-distributur, għalkemm f'xi Stati Membri l-utenti finali jitqiegħdu f'kuntatt dirett ma' Lebara. Għalhekk, id-distributur jaqdi r-rwol tal-punt ta' kuntatt tal-utenti finali f'każ ta' diffikultajiet, anki jekk hija Lebara biss li tista' tirrimedja l-problema.

15. L-iskedi tat-telefon ipprovduti minn Lebara għandhom bejn wieħed u ieħor l-istess għamla ta' karta ta' kreditu. L-iskedi għandhom ukoll fuqhom valur nominali, espress fil-munita tal-Istat Membru tad-distributur, normalment f'ewro, li hu ogħla mill-prezz imħallas għalihom mid-distributur lil Lebara, flimkien ma' numru tas-serje uniku u PIN code moħbi.

11 — L-Artikolu 21(1) [l-Artikolu 28g] tas-Sitt Direttiva tal-VAT ġie emendat bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE dwar kif tiġi stabbilita l-persuna suġġetta li tħallas it-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 338).

12 — L-avukat ta' Lebara spjega waqt is-seduta li d-distributuri normalment ma jipprovdux huma stess servizzi ta' telekomunikazzjonijiet. Huma jagħmlu negozju fis-servizzi tat-telekomunikazzjonijiet u jistgħu jixtru dawn is-servizzi minn fornituri oħra ta' servizzi minbarra Lebara.

16. L-iskedi jibqgħu inattivi sakemm id-distributur jikkuntattja lil Lebara, jitlob li ssir l-attivazzjoni tal-iskeda, u jipprovdi lil Lebara bin-numru tas-serje rilevanti. Imbagħad Lebara tattiva l-iskedi li jikkorrispondu man-numru tas-serje rilevanti, sakemm il-prezz tal-iskeda tat-telefon ikun tħallas, jew il-kont tad-distributur ma' Lebara jkun fi kreditu [13].

17. L-uniku użu li jista' jsir mill-iskedi tat-telefon huwa għal telefonati internazzjonali. Dawn jagħmluha possibbli għal min jagħmel it-telefonati biex iċempel sal-valur nominali ddikjarat fuq l-iskeda.

18. L-utenti finali għandhom aċċess għal telefonati internazzjonali bi prezz irħis billi jitwettqu tliet atti fiżiċi. L-ewwel, dawn joborxu pannell fuq l-iskeda li jkunu xtraw mingħand id-distributur biex jikxfu l-PIN code. It-tieni, huma jċemplu n-numru lokali indikat, li awtomatikament iqegħedhom f'kuntatt mas-switch telefoniku ta' Lebara fir-Renju Unit. In-numru tat-telefon huwa stampat fuq l-skeda. It-tielet, l-utenti jdaħħlu l-PIN code. Biex jagħmlu telefonata huwa biżżejjed li wieħed ikollu din l-informazzjoni. Ma huwiex meħtieġ li jkollok l-iskeda biex tikkonsenjaha, u lanqas ma huwa meħtieġ li tippreżentaha biex tifdi t-telefonati. L-utent finali mbagħad ikun jista' jċempel in-numru għad-destinazzjoni ppreferuta barra l-UE. It-telefonata mbagħad tgħaddi mill-exchange ta' Lebara għal wieħed mill-fornituri tat-telefonija internazzjonali li kkuntrattat magħhom Lebara.

19. Lebara bdiet proċedimenti fir-Renju Unit quddiem il-First-tier Tribunal, Tax Chamber, fejn ikkontestat deċiżjoni tal-HMRC li kienet teħtieġ li Lebara tagħti kont għas-servizzi ta' "fidi" fornuti minn Lebara, bi ħlas, lil utenti finali għax-xahar ta' Marzu 2005. Filwaqt li l-HMRC ħa l-pożizzjoni li l-ewwel provvista taxxabbli saret minn Lebara meta biegħet l-iskedi tat-telefon lid-distributuri, dan sostna li t-tieni provvista ta' servizzi tat-telekomunikazzjonijiet, bi ħlas, saret minn Lebara meta utenti finali għamlu telefonati internazzjonali li għaddew mill-iswitches ta' Lebara.

20. Għall-HMRC, il-post tal-provvista ta' din it-tieni provvista kien ir-Renju Unit, abbażi li l-utenti finali se jkunu qegħdin jużaw l-iskedi tat-telefon fil-kapaċità personali tagħhom, u mhux bħala parti min-negozju tagħhom, biex b'hekk Lebara baqgħet obbligata li timponi l-VAT fuq il-provvista tal-iskedi tat-telefon lil utenti finali. Madankollu, l-HMRC kienet disposta li taċċetta li l-bejgħ ta' skedi tat-telefon lid-distributuri, bħala entitajiet taxxabbli għall-VAT, kienet tinvolvi provvista separata li seħħet fl-Istat Membru li fih id-distributuri kienu stabbiliti.

21. Lebara sostniet li, jekk hi kienet obbligata li timponi l-VAT fuq il-provvista ta' skedi tat-telefon lil utenti finali, imbagħad tirriżulta neċessarjament taxxa doppja, bi ksur tad-dritt tal-UE. Dan kien il-każ għaliex il-VAT kienet diġà tħallset fuq il-bejgħ tal-iskedi tat-telefon mid-distributuri, u lill-awtoritajiet tal-VAT fl-Istat Membru tal-istabbiliment tad-distributuri, taħt il-"mekkaniżmu tar-reverse charge" [14]

22. L-HMRC kkontesta li l-ħlas tal-VAT fuq il-provvista ta' skedi tat-telefon minn Lebara lil utenti finali jkun jikkostitwixxi ksur tad-dritt tal-UE. Huma argumentaw li din kienet konsegwenza tan-nuqqas ta' armonizzazzjoni fil-livell tal-UE dwar it-trattament ta' vawċers, li ħalla lill-HMRC fil-libertà li jintaxxa l-provvista tal-iskedi tat-telefon. L-HMRC argumenta wkoll li jekk tkun aċċettata l-pożizzjoni ta' Lebara, jirriżulta riskju ta' nuqqas ta' taxxa, u mhux ta' taxxa doppja.

13 — Skont is-sottomissjonijiet li saru mill-avukat ta' Lebara waqt is-smigħ, id-distributuri jħallsu għall-iskedi tat-telefon qabel ma jkunu attivati, u jbigħuhom wara li jkun attivati. Is-sekwenza jingħad li kienet ħlas b'mod sħiħ, segwita bl-attivazzjoni, segwita bil-bejgħ. Madankollu, skont l-osservazzjonijiet bil-miktub ta' Lebara, biex jilqgħu għar-riskju tas-serq, l-iskedi tat-telefon ma setgħux ikunu użati biex issir telefonata meta dawn jintbagħtu minn Lebara lid-distributur. Wara li jirċiviehom, id-distributur jitlob lil Lebara biex tattiva l-iskedi tat-telefon. Id-distributur ikun obbligat li jħallas lil Lebara għall-iskedi tat-telefon biss meta dawn jiġu attivati. Jekk imbagħad l-iskedi tat-telefon jinsterqu, jew id-distributur jonqos li jħallas għalihom, dawn jiġu deattivati minn Lebara. Dawn il-pożizzjonijiet ma humiex għal kollox konsistenti fir-rigward tal-punt taż-żmien li fih isir il-ħlas bejn id-distributuri u Lebara. Madankollu, jidher li dan ġie riżolt bid-digriet tar-rinviju. Dan jipprovdi li "Lebara tattiva l-skedi tat-telefon jekk il-kont tad-distributur ma' Lebara jkun fil-kreditu jew altrimenti jitlob ħlas mid-distributur qabel ma jattivahom".

14 — Taħt "il-mekkaniżmu tar-reverse charge", stabbilit fl-Artikolu 21(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, jekk fornitur A, u xerrej B, ma jkunux stabbiliti fit-territorju tal-istess Stat Membru, ir-responsabbiltà tat-taxxa tinqaleb biex b'hekk ir-riċevitur tal-provvista huwa obbligat li jħallas il-VAT u mhux il-fornitur. Dan ifisser li B huwa obbligat li jiġbor il-VAT dovuta fuq it-tranżazzjoni, u li jagħti kont tagħha lill-awtoritajiet tal-VAT fl-Istat Membru ta' B. Kif diġà kien osservat, l-Artikolu 21(1) issa jinsab fit-Titolu XI, Kapitolu 1, Sezzjoni 1 tad-Direttiva tal-VAT, intitolat "Persuni responsabbli għall-ħlas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa", li tinkludi l-Artikoli 193 sa 205.

23. Il-United Kingdom First-tier Tribunal, Tax Chamber, irrinvija żewġ domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja għal deċiżjoni preliminari.

"1. Meta persuna taxxabbli (il-"Kummerċjant A") tbigħ skedi tat-telefon li jirrappreżentaw id-dritt li jiġu rċevuti servizzi ta' telekomunikazzjonijiet mingħand din il-persuna, l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-Kummerċjant A jagħmel żewġ provvisti għall-finijiet tal-VAT: waħda fil-mument tal-bejgħ inizjali tal-iskeda tat-telefon minn Kummerċjant A lil persuna taxxabbli oħra (il-"Kummerċjant B") u l-oħra fil-mument tal-użu tal-iskeda (jiġifieri l-użu tagħha minn persuna — "l-utent finali" — sabiex isiru t-telefonati)?

2. Jekk dan huwa il-każ, kif għandha tiġi applikata (skont il-leġiżlazzjoni rilevanti tal-Unjoni) l-VAT fil-katina ekonomika li tikkonsisti fil-bejgħ, mill-Kummerċjant A, tal-iskeda tat-telefon lil Kummerċjant B, fejn il-Kummerċjant B jerġa' jbigħ l-iskeda tat-telefon fl-Istat Membru B u, fl-aħħar nett, din tinxtara mill-utent finali fi Stat Membru B, li juża l-iskeda tat-telefon sabiex jagħmel telefonati?"

24. Lebara, il-Gvern Grieg, il-Gvern Olandiż, il-Gvern tar-Renju Unit, u l-Kummissjoni Ewropea għamlu osservazzjonijiet bil-miktub. Ilkoll kemm huma pparteċipaw waqt is-smigħ li sar fit-13 ta' Ottubru 2011.

IV – Analiżi

A – *Rimarki preliminari*

1. L-iskeda tat-telefon ta' Lebara fil-kuntest tal-liġi tal-VAT tal-UE

25. Fl-ewwel lok, huwa importanti li jiġi enfasizzat li l-uniku użu li jista' jsir mill-iskedi tat-telefon huwa li jsiru telefonati permezz tas-sistema ta' Lebara. Ma jistgħux ikunu użati, pereżempju, biex isir il-ħlas għal oġġetti jew servizzi oħra pprovduti minn Lebara jew terzi persuni. F'dan ir-rigward, l-iskedi tat-telefon huma differenti mix-xenarju fejn il-kreditu fuq skeda SIM imħallsa bil-quddiem tista' tintuża għal ħlasijiet bi skopijiet differenti. Għal kuntrarju, l-iskedi ta' Lebara jixbhu lil dawk li ħafna drabi jissejħu "vawċers għal skop uniku" [15].

26. Madankollu, l-iskedi tat-telefon ta' Lebara huma differenti minn kull tipi ta' vawċers peress li ma hijiex meħtieġa l-preżentazzjoni tagħhom għall-aċċess tas-servizz inkwistjoni. Huwa biżżejjed li wieħed jiftakar il-PIN code u n-numru tat-telefon lokali li jgħaddi t-telefonati lis-switches ta' Lebara. Fi kliem ieħor, l-iskedi tat-telefon ma humiex ċertifikati anonimi li jirrappreżentaw kontro valur li jista' jintuża biex isir il-ħlas ta' xi ħaġa, u li jeħtieġ li jkunu ppreżentati fiżikament qabel ma jkunu jistgħu jintużaw.

27. Huwa wkoll dubjuż jekk l-iskedi tat-telefon jistgħux jitqiesu bħala mezz ta' pagament jew flus diġitali. Il-valur nominali tal-iskeda tat-telefon huwa espress f'somma ta' flus, imma ma jirrappreżentax xi poter ta' akkwist astratt. Għall-kuntrarju, dan jirrifletti numru preċiż ta' minuti ta' telefonati internazzjonali għal kull destinazzjoni kif iddefinit bil-quddiem fil-politika tal-prezzijiet ta' Lebara. L-iskeda tat-telefon hija valida għal perijodu ta' żmien limitat. Ma tistax tiġi użata wara li jkun skada dan il-perijodu ta' żmien.

15 — F'dan is-sens, bidla żgħira tal-fatti tista' twassal biex is-soluzzjoni legali f'dan il-każ ma tkunx applikabbli għal sitwazzjoni simili. Għalhekk, il-każ attwali ma huwiex neċessarjament rilevanti għal problemi kumplessi ta' VAT li jikkonċernaw vawċers bi skopijiet differenti jew sitwazzjonijiet fejn il-ħlas għal provvisti ta' oġġetti jew servizzi jsir permezz ta' kreditu jew bi ħlas bil-quddiem fuq linji tal-mobile jew tat-telefonija fissa.

28. Tabilħaqq, deskrizzjoni preċiża tal-arranġament tkun li l-attivazzjoni tal-iskeda tat-telefon toħloq kont tal-klijent temporanju fis-sistema ta' Lebara bi kreditu sa ċertu ammont ta' unitajiet ta' ħin bit-telefon li jikkorrispondu għall-valur nominali tal-iskeda tat-telefon. Dak il-kont jista' jiġi użat minn kull min jidentifika ruħu bil-PIN code li jikkorrispondi mal-kont.

29. Għalhekk, fil-fehma tiegħi, l-iskedi tat-telefon ma humiex mezz ta' ħlas, imma mezz li jiffaċilita l-użu tad-dritt ta' aċċess għal servizzi tat-telekomunikazzjonijiet, li l-klijent jirċievi mal-ħlas tal-prezz lid-distributur jew il-bejjiegħ bl-imnut tiegħu, skont kif jista' jkun il-każ.

2. Liema servizz tipprovdi Lebara?

30. Bħala bidu, huwa biżżejjed li wieħed josserva li l-iskedi tat-telefon ma jaħdmux bħala oġġetti, imma għandhom x'jaqsmu mal-provvista ta' servizzi. Barra dan, l-identifikazzjoni tas-servizz ipprovdut hija l-punt tat-tluq biex tkun riżolta kwalunkwe tilwima tal-VAT li tikkonċerna l-provvista ta' servizz matul il-katina ekonomika ta' tranżazzjoniet. Dan huwa hekk għax, skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, hija l-provvista ta' servizzi li "għandha tkun suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud". Fi kliem ieħor, l-ebda taxxa ma tista' tiġi imposta qabel ma tkun ġiet identifikata l-provvista ta' servizz.

31. Il-fatti inkwistjoni jitolbu li ssir l-analiżi li tressqet preċedentement mill-Avukat Ġenerali Trstenjak, u li kienet aċċettata mill-Qorti tal-Ġustizzja, f'MacDonald Resorts [16]. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta tiġi ddeterminata l-provvista rilevanti (ta' servizz) li matulha persuna taxxabbli tidħol f'għadd ta' tranżazzjonijiet, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom isseħħ it-tranżazzjoni, u tabilħaqq it-tranżazzjonijiet kollha [17]. Kif ikkonfermat il-Qorti tal-Ġustizzja reċentement "il-konsiderazzjoni tar-realtajiet ekonomiċi hija kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT [18]". Għalhekk huwa neċessarju li jittieħdu inkunsiderazzjoni fatturi li jmorru lil hinn mis-sempliċi bejgħ ta' skedi tat-telefon sabiex tkun identifikata l-provvista rilevanti.

32. Skont ġurisprudenza stabbilita, filwaqt li kull provvista ta' servizz għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti, il-provvisti ta' servizz mil-lat ekonomiku ma għandhomx ikunu mifruda b'mod artifiċjali. Biex ikun evitat li jiġri dan, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-fatturi essenzjali tat-tranżazzjoni. L-"intenzjoni aħħarija" tal-utenti finali meta jħallsu għall-iskeda tat-telfon hija deċiżiva [19]. Barra dan, il-Qorti tal-Ġustizzja reċentement applikat dawn il-prinċipji fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi tat-telekomunikazzjonijiet. F'Everything Everywhere [20] ġie deċiż illi, għall-iskopijiet tal-ġbir tat-taxxa fuq il-valur miżjud, ċerti spejjeż supplimentari ffaturati minn fornitur ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet lill-klijenti tiegħu ma kinux jammontaw għal ħlas għal fornitura ta' servizzi distinti u indipendenti mill-provvista prinċipali ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet.

33. Kif ġie enfasizzat mill-Gvern Grieg, ikun hemm ukoll provvista waħda meta element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala li jikkostitwixxu s-servizz prinċipali, filwaqt li, bil-kontra, element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala servizz jew servizzi anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għas-servizz prinċipali. Provvista għandha tiġi kkunsidrata bħala anċillari għal provvista prinċipali meta għall-klijentela din ma tikkostitwixxix għan fih innifsu, iżda l-mezz biex jibbenifikaw fl-aħjar kundizzjonijiet mis-servizz prinċipali tal-persuna li tkun ipprovdietu [21].

16 — Sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Ġabra p. I-13179, punt 18).

17 — Sentenza tat-22 Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, Ġabra p. I-6229, punti 23 u 24); sentenza tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/1996, Ġabra p. I-973, punti 26 sa 32); sentenza tat-3 ta' Settembru 2009, RCI Europe (C-37/08, Ġabra p. I-7533, punt 23 sa 25); sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, (C-41/2004, Ġabra I-9433, punti 17 sa 26); sentenza MacDonald Resorts, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 18.

18 — Sentenza tas-7 ta' Ottubru 2010, Loyalty Management UK u Baxi Group (C-53/09 u C-55/09, Ġabra p. I-9187, punt 39).

19 — F'dan is-sens, MacDonald Resorts, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 22.

20 — Sentenza tat-2 ta' Diċembru 2009, Everything Everywhere (C-276/2009, Ġabra p. I-12359).

21 — Madgett u Baldwin, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 24; CPP, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 30.

34. L-approċċ hawnhekk deskritt biex tittieħed deċiżjoni dwar il-provvista rilevanti taħt l-Artikolu 2[22], fil-każ ta' tranżazzjonijiet multipli fil-provvista ta' servizz, kien stabbilit ftit taż-żmien ilu f'Faaborg-Gelting Linien vs Finanzamt Flensburg[23]. Hemmhekk kien ġie deċiż li tranżazzjonijiet li jikkonsistu fil-provvista ta' ikliet abbord laneċ bejn portijiet kienet tammonta mhux għall-provvista ta' oġġetti iżda ta' servizzi taħt is-Sitt Direttiva tal-VAT, għaliex tranżazzjonijiet ta' ristoranti huma kkaratterizzati b'għadd ta' fatturi u atti, li minnhom il-provvista tal-ikel hija biss komponent wieħed fejn jiddominaw fil-biċċa l-kbira s-servizzi[24].

35. Meta jittieħdu inkunsiderazzjoni l-fatti u t-tranżazzjonijiet kollha rilevanti, u, barra dan tal-"intenzjoni aħħarija" tal-utent finali meta jixtri skeda tat-telfon, is-servizz rilevanti huwa d-dritt tal-aċċess għal telefonati internazzjonali orħos minn dawk disponibbli permezz tal-exchange tat-telefonija lokali fl-Istat Membru fejn tinxtara l-iskeda, jew tabilħaqq x'imkien ieħor. Kif ġie rilevat mill-Gvern Olandiż, li utenti finali jiksbu l-pussess ta' skeda tat-telefon ma huwiex għan minnu nnifsu[25]. Li huwa ta' interess għall-konsumatur huma t-telefonati bi prezz irħis li tiffaċilita l-iskeda.

36. Din il-faċilitazzjoni sseħħ permezz tal-provvista, fit-test bil-miktub fuq l-iskeda, tan-numru tat-telefon lokali li awtomatikament jgħaddi t-telefonata lokali tal-utent finali permezz tal-exchange ta' Lebara fir-Renju Unit, u bil-provvista tal-PIN code moħbi. Apparti li jipprovdi servizzi ta' customer care limitati, mil-lat tal-konsumatur, l-iskeda ma sservi l-ebda skop ieħor. Kif diġà spjegajt, l-utenti finali ma hemmx bżonn li jkunu fil-pussess tal-iskeda tat-telefon biex jagħmlu t-telefonata jekk huma jiftakru l-informazzjoni li jkun fiha.

37. Għalhekk, abbażi tal-approċċ stabbilit għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, Lebara tissuplixxi dritt ta' aċċess għal servizzi tat-telekomunikazzjonijiet lil utenti finali. Hemm konnessjoni diretta bejn l-utenti finali u Lebara permezz tal-ħlas ta' pagament mill-utenti finali lid-distributuri jew il-bejjiegħa bl-imnut, u t-trażmissjoni tagħhom lil Lebara. Hija evidenti wkoll konnessjoni diretta fir-rekwiżit li l-utenti finali jdaħħlu PIN code li jiġi rċevut mill-iswitches u li jagħti prova tax-xiri tal-iskeda.

B – *L-interpretazzjoni tar-relazzjonijiet legali mill-perspettiva tal-liġi tal-VAT tal-UE*

1. Id-domandi preliminari u l-approċċ għar-risposta tagħhom

38. Il-qorti tar-rinviju staqsiet żewġ domandi. L-ewwel waħda hija pjuttost preċiża, filwaqt li t-tieni hija iktar ġenerali. Madankollu, fil-fehma tiegħi l-ewwel domanda hija bbażata fuq ċerti suppożizzjonijiet impliċiti li jestendu għal kwistjonijiet kemm ta' fatt u kemm ta' dritt. Madankollu, ma huwiex fattibbli li wieħed jipprova jwieġeb għall-ewwel domanda mingħajr ma jagħmel analiżi komprensiva tar-relazzjonijiet bejn Lebara, id-distributuri tagħha (u l-bejjiegħa bl-imnut potenzjali tagħhom) u l-utenti finali, mill-perspettiva tal-liġi tal-VAT tal-UE. Din l-analiżi trid neċessarjament tindirizza l-kwistjonijiet fundamentali dwar in-natura tal-provvista, il-fatt taxxabbli u l-post tal-provvista. Dawn se jkunu kkunsidrati fil-paragrafi sussegwenti li jiddiskutu l-erba' soluzzjonijiet alternattivi proposti fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-partijiet u tal-intervenenti.

22 — Ara, pereżempju, MacDonald Resorts, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punti 24 u 32, fejn kien ġie ritenut li transazzjonijiet għall-akkwist ta' drittijiet ta' punti fi skemi ta' għażliet ta' time share f'kumplessi turistiċi kienu "transazzjonijiet preliminari" u għalhekk is-"servizz reali", li kien jinvolvi d-dritt li wieħed joqgħod temporanjament fi proprjetà jew li juża lukanda, jew li juża servizz ieħor ma setax jiġi eżerċitat; f'Madgett u Baldwin, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punti 24 u 25, kien ġie ritenut li servizzi li nġiebu minn terzi persuni, u li ma kinux jikkostitwixxu għan minnhom infushom, iżda mezz ta' kif wieħed igawdi aħjar is-servizz prinċipali pprovvdut min-negozjant, kienu purament anċillari; ara wkoll Levob Verzekeringen u OV Bank, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punti 17 sa 26, fejn ġie ritenut li kien hemm provvista ta' servizz waħda, u mhux tnejn, meta softwer funzjonali kien tfassal, wara l-bejgħ inizjali, għall-ħtiġijiet tax-xerrej.

23 — Ara sentenza tat-2 ta' Mejju 1996, Faaborg-Gelting Linien vs Finanzamt Flensburg (C-231/94, Ġabra p. I-2395).

24 — Faaborg-Gelting Linien vs Finanzamt Flensburg, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 23, punt 14.

25 — MacDonald Resorts, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, punt 24.

2. Għażla 1: Żewġ provvisti ta' servizzi suċċessivi

a) Sommarju tal-pożizzjoni tal-Gvern tar-Renju Unit

39. Skont il-Gvern tar-Renju Unit, l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat li jfisser li negozjant jagħmel żewġ provvisti meta joħroġ skedi tat-telefon; waħda fiż-żmien tal-bejgħ inizjali u oħra fiż-żmien tal-fidi tat-telefonati. Skont il-Gvern tar-Renju Unit, fl-istat attwali ta' armonizzazzjoni tad-dritt tal-UE, l-Istati Membri għandhom għażla ta' politika fir-rigward ta' liema waħda minn dawk iż-żewġ provvisti tagħti lok għal-VAT. Safejn dan jista' jirriżulta f'nuqqas ta' taxxa jew ta' taxxa doppja, dan huwa r-riżultat ta' nuqqas ta'armonizzazzjoni f'dan il-qasam li jista' jkun irrimedjat biss permezz ta' leġiżlazzjoni dwar it-trattament ta' vawċers b'valur nominali fi ħdan l-Unjoni Ewropea.

40. Il-Gvern tar-Renju Unit ikompli jsostni li, abbażi ta' din l-analiżi, il-post tal-provvista jkun fir-Renju Unit. Dan hu hekk għax huwa preżunt li l-utenti finali ma humiex persuni taxxabbli. Il-post tal-provvista għalhekk jiġi ddeterminat mill-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u mhux mill-Artikolu 9(2)(e). Barra dan, il-fatt taxxabbli mbagħad jinqala' fiż-żmien tal-fidi tat-telefonati mill-utenti finali.

41. Fl-aħħar nett, skont il-proposta tal-Gvern tar-Renju Unit, il-ħlas għall-aċċess għal telefonati bi prezz irħis ikun jikkonsisti mill-prezz imħallas mid-distributuri lil Lebara għal skedi tat-telefon. Madankollu, l-ammont taxxabbli jkollu jiġi aġġustat jekk jinfdew inqas telefonati minn kemm tipprovdi l-iskeda. Il-parti mhux użata tal-valur nominali tal-iskeda tat-telefon ma tkunx ikkunsidrata biex jiġi ddeterminat l-ammont taxxabbli. Għalhekk, pereżempju, jekk skeda tat-telefon għandha valur nominali ta' EUR 15, li tinxtara minn distributur għal EUR 10, l-ammont taxxabbli jkun EUR 5, u mhux EUR 10, jekk nofs l-iskeda tat-telefon biss tkun użata.

b) Evalwazzjoni

42. Bħala punt tat-tluq, il-konklużjoni tiegħi li l-provvista rilevanti hija aċċess għad-dritt li tagħmel telefonati bl-irħis, u li hi fornuta minn Lebara lil utenti finali, ma jfissirx li jien aċċettajt il-mudell propost mill-Gvern tar-Renju Unit. B'mod iktar partikolari, dan ma jfissirx li jien aċċettajt l-argument li Lebara tagħmel żewġ provvisti, waħda lid-distributuri tal-iskedi tat-telefon, u l-oħra lill-utenti finali, għall-istess ħlas.

43. Fl-ewwel lok, il-kunċett ta' "provvista doppja" għall-istess servizz huwa aljen għar-reġim tal-VAT tal-UE. Li kellu jiġi adottat, dan tabilħaqq ikun jikser il-prinċipji fundamentali tal-liġi tal-VAT tal-UE, u joħloq problemi f'termini ta' ċertezza legali u ta' taxxa doppja jew żero [26].

44. Barra dan, għalkemm il-provvista rilevanti ma hijiex ta' skeda tat-telefon, iżda d-dritt ta' aċċess għas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, din il-konklużjoni ma tintitolax lir-Renju Unit li jinvoka l-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT fuq it-tranżazzjonijiet kollha bejn Lebara u d-distributuri tagħha. Ma jistax ikun preżunt li l-utenti finali kollha huma persuni mhux taxxabbli għall-iskopijiet tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, għaliex huwa raġonevoli li wieħed jippreżumi li persuni taxxabbli b'konnessjonijiet ma' pajjiżi terzi speċifiċi jistgħu jkunu jridu li jagħmlu użu mis-servizzi ta' Lebara. F'dawn iċ-ċirkustanżi, il-post tal-provvista jisposta ruħu, taħt l-Artikolu 9(2) (e), għall-Istat Membru tal-klijent. Imma persuni oħra li jifdu se jkunu konsumaturi individwali, u għalhekk it-trattament għall-VAT tal-provvista ta' Lebara lil tali utenti finali tkun xorta waħda rregolata bl-Artikolu 9(1).

26 — Jekk l-Istat Membru tad-distributur applika tassazzjoni fuq il-fidi tat-telefonati, u l-Istat Membru tal-fornitur tas-servizz ħa l-pożizzjoni li l-provvista tal-iskedi tat-telefon kienet il-fatt taxxabbli, l-ebda wieħed minnhom ma jimponi l-VAT fis-sitwazzjoni fattwali attwali. Dan ikun imur ukoll kontra l-prinċipji fundamentali tal-liġi tal-VAT stipulati fl-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT li l-VAT hija taxxa fuq il-konsum eżattament proporzjonali għall-prezz ta' oġġetti u servizzi.

45. Lebara ma tistax tidentifika lill-utenti finali kollha tagħha jew forsi wħud minnhom għaliex dawn huma klijenti tad-distributuri jew tal-bejjiegħa bl-imnut tad-distributuri. Fil-fehma tiegħi, Stat Membru ma għandux jitħalla jibbaża l-ġurisdizzjoni tat-taxxa tiegħu fuq suppożizzjonijiet li ma jistgħux ikunu rribattuti jew ivverifikati. Barra dan, l-aċċettazzjoni tal-argument tar-Renju Unit li l-utenti finali kollha tas-servizzi ta' Lebara huma entitajiet mhux taxxabbli jkun qiegħed jieħu din is-suppożizzjoni 'il bogħod mill-kontroll ġudizzjarju [27].

3. Għażla 2: Żewġ provvisti ta' servizzi paralleli

a) Sommarju tal-pożizzjoni tal-Gvern Olandiż

46. Il-Gvern Olandiż ukoll jipproponi analiżi li abbażi tagħha l-mudell ta' negozju inkwistjoni jinvolvi żewġ provvisti ta' servizzi, iżda li waħda minnhom biss issir minn Lebara. Min-naħa tagħhom, hemm biss provvista waħda ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet minn Lebara lil utenti finali, ikkombinata ma' provvista anċillari ta' servizzi ta' distribuzzjoni minn distributuri lil Lebara.

47. Fil-fehma tal-Gvern Olandiz, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT għandu jkun interpretat li jfisser li l-fornitur ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet (Negozjant A) jagħmel provvista waħda, jiġifieri, il-provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet lil utenti finali. Il-provvista ta' skeda tat-telefon mill-fornitur (Negozjant A) lid-distributur (Negozjant B) ma tammontax, b'mod indipendenti u separat mis-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, għal provvista skont it-tifsira tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Mandankollu, id-distributur (Negozjant B) jipprovdi servizzi ta' distribuzzjoni għall-benefiċċju tal-fornitur (Negozjant A).

48. Dawn jikkonkludu li l-fornitur (Negozjant A) huwa responsabbli li jħallas il-VAT fl-Istat Membru fejn huwa stabbilit, fir-rigward tal-provvista tas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet lil utenti finali li huwa preżunt li huma persuni mhux taxxabbli. Il-VAT hija imponibbli fil-mument li d-distributur iħallas l-ammont tal-valur nominali tal-iskeda tat-telefon lill-fornitur permezz ta' ħlas minn qabel.

49. Għalhekk, il-pożizzjoni tagħhom dwar l-ammont taxxabbli hija differenti u ogħla minn, dik tal-Gvern tar-Renju Unit. Skont il-mudell propost mill-Gvern Olandiż, l-ammont taxxabbli referibbli għas-servizz ipprovdut minn Lebara jkun il-valur nominali tal-iskeda tat-telefon, irrispettivament minn jekk id-distributur jew il-bejjiegħ bl-imnut ibigħx l-iskedi tat-telefon għal prezz ogħla jew irħas mill-valur nominali. Barra dan, il-fatt taxxabbli, għall-Gvern Olandiż, ma huwiex il-fidi tat-telefonati (kif kien propost mill-Gvern tar-Renju Unit) iżda l-bejgħ tal-iskedi tat-telefon minn Lebara lid-distributuri tagħha. Sadanittant l-ammont taxxabbli fuq is-servizz anċillari pprovdut mid-distributuri lil Lebara huwa d-differenza bejn il-valur nominali tal-iskeda tat-telefon u l-prezz li d-distributur iħallas lil Lebara max-xiri. Fi kliem ieħor, id-distributur jiġi kkunsidrat li impona dik id-differenza bħala ħlas għas-servizz li huwa jipprovdi lil Lebara.

b) Evalwazzjoni

50. Din is-soluzzjoni toħloq diversi problemi, apparti mid-diffikultà li diġà indikajt li tikkonċerna s-suppożizzjoni (infondata) li l-utenti finali kollha ta' Lebara huma persuni mhux taxxabbli. Għalkemm jien naqbel mal-pożizzjoni li l-konsenja tal-iskedi tat-telefon minn Lebara lid-distributur ma tammontax għal provvista ta' servizzi indipendenti, u li l-provvista tal-iskedi, bħala tali, hija att irrilevanti għall-iskopijiet ta' VAT, kuntrarju għall-argumenti li saru mill-Gvern Olandiż waqt is-smigħ, jien ma nistax naqbel li l-parteċipazzjoni tad-distributur jew tal-bejjiegħ tal-imnut tiegħu fit-tranżazzjoni finali mal-utenti finali ma tammontax għal xi forma ta' provvista ta' servizzi minn tal-ewwel lil tal-aħħar.

27 — Bl-istess mod, f'MacDonald Resorts, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 16, il-Qorti tal-Ġustizzja ma qablitx ma' soluzzjoni li kienet tintitola l-persuna taxxabbli f'dak il-każ li jagħmlu l-evalwazzjoni tagħhom tal-varjetà ta' akkomodazzjoni disponibbli għall-iskopijiet biex tkun ikkalkulata l-VAT. B'mod iktar ġenerali, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-qrati tal-Istati Membri għandhom ikunu f'pożizzjoni li "japplikaw b'mod effettiv il-prinċipji u r-regoli rilevanti tad-dritt Komunitarju" meta jeżerċitaw kontroll ġudizzjarju. Ara sentenza tal-21 ta' Jannar 1999, Upjohn (C-120/97, Ġabra p. I-223, punt 36). Ara, iktar reċenti, opinjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja (1/09, Ġabra p. I-1137), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja osservat f'punt 85 li "il-kompiti attribwiti lill-qrati nazzjonali u lill-Qorti tal-Ġustizzja rispettivament huma indispensabbli għall-ħarsien tan-natura proprja tad-dritt stabbilit bit-Trattati".

51. Iktar importanti minn hekk, il-mudell propost mill-Gvern Olandiż ma jikkunsidrax il-fatt li, fil-liġi tal-VAT tal-UE, japplikaw regoli differenti skont jekk l-intermedjarji jagħmlux provvista f'isimhom jew f'isem il-prinċipal[28]. Dawn ir-regoli ma jistgħux ikunu injorati fid-determinazzjoni tar-responsabbiltà ta' Lebara għall-VAT fit-tilwima preżenti.

52. Għalhekk, pereżempju, jekk A jbigħ xi ħaġa lil Ċ, b'B li jaġixxi f'ismu proprju bħala intermedjarju li jlesti t-tranżazzjoni ma' Ċ, B ma huwiex jipprovdi servizz ta' distribuzzjoni separat lil A. Pjuttost, B sempliċement jifforma ħolqa mill-katina tal-provvista.

53. Iżda jekk hemm tranżazzjoni bejn A u Ċ u, A juża lil B bħala fornitur ta' servizz ta' distribuzzjoni li jaġixxi għan-nom u f'isem A fit-tranżazzjoni, B jipprovdi provvista ta' servizz separata lil A. It-tranżazzjoni bejn A u B taħt il-liġi tal-VAT tammonta għal input għall-provvista minn A lil Ċ.

54. Madankollu, biex A jkun jista' jnaqqas il-VAT imposta fuq is-servizz ta' distribuzzjoni minn B, dan tal-aħħar ikollu jippreżenta fattura separata lil A biex ikopri l-kummissjoni tiegħu. Imma konsegwenza loġika tal-iskema proposta mill-Gvern Olandiż tkun l-eliminazzjoni ta' kwalunkwe fatturazzjoni separata tal-kummissjoni tad-distributuri, li hija neċessarja jekk il-VAT għandha tkun imposta b'mod korrett, għaliex il-kummissjoni tkun magħmula mid-differenza bejn il-ħlas li jirċievi d-distributur u li jħallas għall-iskedi tat-telefon[29].

55. Problema li hija anki iktar serja dwar il-mudell Olandiż għandha x'taqsam mal-fatt li jekk l-iskedi tat-telefon jinbiegħu lill-utent finali għall-prezz iktar irħis mill-valur nominali, dan iwassal għal taxxa eċċessiva. Barra dan, xi konsum jispiċċa mhux intaxxat jekk jinbiegħ bi prezz ogħla mill-valur nominali. L-istess problema testendi neċessarjament għall-VAT imposta fuq is-servizz ta' distribuzzjoni.

4. Għażla 3: Katina ta' provvista waħda

a) Sommarju tal-pożizzjonijiet ta' Lebara u l-Kummissjoni

56. Il-mudell propost mill-Kummissjoni u li, fis-sustanza, taqbel miegħu Lebara, huwa sod, iżda mhux mingħajr id-difetti tiegħu. Fost dawn is-sitwazzjonijiet insibu:

57. Meta persuna taxxabbli ("Negozjant A") ibigħ lil persuna taxxabbli ieħor ("Negozjant B"), li l-post tan-negozju tiegħu huwa fi Stat Membru ieħor, skedi tat-telefon li jirrappreżentaw id-dritt li wieħed jirċievi servizzi tat-telekomunikazzjonijiet, u n-Negozjant B sussegwentement ibigħ l-iskeda għall-konsum mill-utenti finali, in-Negozjant A jagħmel provvista ta' servizzi taxxabbli waħda meta jsir il-bejgħ lin-Negozjant B. Il-bejgħ u l-użu sussegwenti tal-iskeda minn utent finali ma jirrappreżentawx provvista taxxabbli min-Negozjant A lill-utent finali iżda min-Negozjant B lill-utent finali.

58. F'dan ix-xenarju, Negozjant B huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT taħt il-mekkaniżmu tar-reverse charge fuq il-ħlas li huwa jagħmel lin-Negozjant A. Negozjant B huwa wkoll responsabbli għall-ħlas tal-VAT impost fuq il-ħlas riċevut mill-utent finali. Il-VAT jiġi impost fuq iż-żewġ provvisti fl-Istat Membru fejn huwa bbażat in-negozju ta' Negozjant B. Negozjant B għandu d-dritt, madankollu, li jnaqqas il-VAT imħallas minn Negozjant B fir-rigward tat-tranżazzjonijiet ma' Negozjant A meta jagħti l-ammont lill-awtoritajiet tal-VAT fl-Istat Membru ta' Negozjant B mal-bejgħ tas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet lill-utenti finali. Fi kliem ieħor, Negozjant B jnaqqas it-taxxa tal-input.

28 — Ara l-Artikoli 6(4) u 9(2)(e), is-seba' subinċiż tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

29 — Ara l-Artikolu 18(1)(a) tas-Sitt Direttiva, li konformi magħha l-persuna taxxabbli, sabiex teżerċita d-dritt tagħha li tnaqqas trid, "fir-rigward tad-deduzzjonijiet taħt l-Artikolu 17(2)(a), iżomm fattura miktuba b'mod konformi mal-Artikolu 22(3)". Ara issa l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT.

b) Evalwazzjoni

59. Dan il-mudell jirrifletti l-idea ta' katina ta' provvista mill-produttur permezz ta' stadji differenti tas-suq lill-konsumatur finali. Il-valur miżjud fl-istadji kollha tas-suq jiġi ntaxxat, u l-mudell iwassal għall-applikazzjoni korretta tal-VAT fir-rigward tal-post tat-tassazzjoni u r-rata ta' taxxa applikata għall-konsum.

60. Madankollu, tibqa' l-problema li l-iskeda nnifisha ma għandha l-ebda funzjoni indipendenti bħala oġġett jew servizz. Barra dan, huwa impossibbli li wieħed jikkonkludi li l-utenti finali qegħdin jixtru dritt għal servizzi ta' telekomunikazzjonijiet mid-distributuri, għaliex is-servizz qatt ma kien ittrasferit *in toto* minn Lebara lid-distributuri tagħha.

61. L-arranġamenti promozzjonali konklużi bejn Lebara u d-distributuri tagħha juru li l-funzjoni tad-distributur hija li jippromwovi l-bejgħ tal-iskedi tat-telefon lill-utenti finali, jew b'mod dirett jew permezz ta' bejjiegħa bl-imnut. Barra dan, element fundamentali tal-liġi tal-VAT tal-UE hija li din hija taxxa fuq il-konsum [30]. Kif diġà spjegajt, l-għan kollu tat-tranżazzjonijiet bejn Lebara u d-distributuri tagħha huwa li jkun iffaċilitat il-konsum, mhux mid-distributuri, iżda mill-utenti finali. Bl-ebda mod ma wieħed jista' jargumenta li, fil-kors ordinarju tal-affarijiet, telefonati bi prezz irħis jiġu kkunsmati mid-distributuri.

62. Huwa veru li d-distributur jista' jieħu r-rwol ta' utent finali u juża l-iskeda tat-telefon sakemm din tkun imħallsa u attivata, iżda dan ma huwiex l-iskop ekonomiku reali tal-arranġament bejn id-distributuri u Lebara. Li kellu distributur juża skeda tat-telefon biex jagħmel telefonati internazzjonali, din kienet tkun provvista taxxabbli għalih innifsu, sakemm l-iskeda tat-telefon tkun użata għall-skopijiet li ma jkunux dawk ta' negozju. Din hija indirizzata fl-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva tal-VAT [31].

63. Il-fatti lanqas ma jsostnu l-idea li d-distributuri jfasslu, u jippromwovu t-telekomunikazzjonijiet u mbagħad jimplementawhom billi jissottokuntrattaw is-servizzi neċessarji ta' aċċess għan-netwerk lil Lebara.

64. Evidentement, hija Lebara li toħloq, permezz tan-netwerk kuntrattwali tagħha, passaġġ ta' telekomunikazzjonijiet bejn l-utent finali u l-iswitch ta' Lebara, u minn hemm 'il quddiem, permezz ta' fornituri ta' servizzi ta' telefonija internazzjonali, lil riċevituri ta' telefonati barra mill-UE. F'dan ir-rigward, ma huwiex sostenibbli li wieħed jikkompara d-distributuri ta' Lebara ma' fornituri ta' netwerks tal-mobile virtwali tat-telekomunikazzjonijiet, kif kien issuġġerit mill-Kummissjoni waqt is-smigħ quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

65. Fl-aħħar nett, fl-osservazzjonijiet bil-mitkub tagħha, Lebara għamlet enfasi fuq il-fatt li l-utenti finali ma jafux, u ma għandhomx mod kif isiru jafu, li l-aċċess għal telefonati internazzjonali bi prezz irħis li huma xtraw minn distributuri jew bejjiegħa bl-imnut huma pprovduti minn Lebara. Lebara enfasizzat ukoll in-nuqqas ta' obbligi kuntrattwali diretti bejn l-utent finali u Lebara.

66. Fir-rigward ta' tal-aħħar, ir-re-branding li jaħbi l-identità tal-fornitur bl-ebda mod ma jbiddel l-"intenzjoni aħħarija" tal-utenti finali meta jixtru l-iskedi, li hija li jagħmlu telefonati internazzjonali bi prezz irħis. Fir-rigward ta' dan l-utent, l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma huwiex ibbażat fuq l-eżistenza ta' relazzjonijiet kuntrattwali bejn l-utent finali u l-fornitur, iżda pjuttost fuq il-fluss ta' ħlas bejn l-utent finali u l-fornitur. Kif affermat il-Qorti tal-Ġustizzja f'Town and County Factors [32], li jkun adottat l-approċċ

30 — Ara reċentement RCI Europe, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 39.

31 — L-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jistipula li l-provvisti ta' servizzi magħmula mingħajr ħlas minn persuna taxxabbli ta' servizz għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha jew b'mod iktar ġenerali għal skopijiet barra dawk tan-negozju tagħha, għandhom ikunu ttrattati bħala provvisti ta' servizzi bi ħlas. Ara issa l-Artikolu 26(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT.

32 — Sentenza tas-17 ta' Settembru 2002, Town and County Factors (C-498/99, Ġabra p. I-7173).

li wieħed jagħmel l-eżistenza ta' relazzjoni legali dipendenti fuq l-obbligi tal-fornitur tas-servizz li jkunu inforzabbli, ikun qed jikkomprometti l-effettività tas-Sitt Direttiva tal-VAT [33]. Il-ħlas jgħaddi mill-utenti finali lil Lebara permezz tal-bejjiegħa bl-imnut u d-distributuri. Barra dan, hemm konnessjoni diretta bejn l-utenti finali u Lebara għax il-PIN code jagħti lill-utent finali aċċess għas-switches ta' Lebara.

67. Fil-qosor, li kellha l-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta l-mudell propost mill-Kummissjoni u Lebara, bħala minimu jkun meħtieġ li tingħata interpretazzjoni elastika tar-relazzjoni legali bejn Lebara u d-distributuri tagħha li, barra minn hekk, din ma hijiex sostnuta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Bl-ebda mod ma wieħed jista' jargumenta li Lebara tipprovdi l-istess servizz lid-distributuri tagħha kif dawn tal-aħħar jipprovdu lill-utenti finali.

5. Għażla 4: Provvista ta' servizzi minn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha proprju iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor

a) Sommarju tal-pożizzjoni alternattiva tal-Kummissjoni

68. Il-Kummissjoni tissottometti wkoll, alternattivament, li taħt l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva, persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha proprju iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tinvolvi ruħha fi provvista ta' servizzi, titqies li tkun irċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess. Għalhekk, id-distributuri ta' Lebara (li evidentement jaġixxu f'isimhom proprju) għandhom ikunu kkunsidrati bħala li jirċievu l-provvisti minn Lebara fl-ewwel tranżazzjoni taxxabbli, u li mbagħad forniethom lill-utenti finali fit-tieni tranżazzjoni.

b) Evalwazzjoni

69. Reċentement, il-Qorti tal-Ġustizzja affermat li l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT joħloq il-finzjoni legali ta' żewġ provvisti identiċi pprovduti konsekuttivament. Bis-saħħa ta' din il-finzjoni, l-operatur, li jinvolvi ruħu fil-provvista ta' servizzi u li jaġixxi bħala aġent, fl-ewwel lok jitqies li rċieva s-servizzi inkwistjoni tal-operatur li jkun qiegħed jaġixxi għall-benefiċċju tiegħu, li jikkostitwixxi l-prinċipal, qabel ma jipprovdi, fit-tieni lok, dawn is-servizzi personalment lill-klijent. Minn dan jirriżulta li, fir-rigward tar-relazzjoni legali bejn il-prinċipal u l-aġent, ir-rwol rispettiv tagħhom ta' fornitur ta' servizzi u ta' min iħallas jinqaleb b'mod fittizju għall-finijiet tal-VAT [34].

70. Fil-fehma tiegħi, din il-finzjoni hija ċ-ċavetta biex jiġi riżolt dan il-każ. Għal skopijiet ta' VAT, id-distributuri għandhom jitqiesu bħala aġenti tal-kummerċ li qegħdin jaġixxu f'isimhom proprju, iżda għall-benefiċċju ta' Lebara, li hija l-prinċipal. Il-Kummissjoni tistqarr korrettament li l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT iwassal għall-impożizzjoni tal-VAT bl-istess mod bħall-mudell ta' żewġ provvisti f'katina waħda. Inżid ngħid li l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jilħaq dan mingħajr ma jgħawweġ ir-realtà tas-servizz ipprovdut minn Lebara, u lil min.

71. Fil-fatt, id-distributuri ma humiex riċevituri ta' dritt ta' aċċess għal servizzi ta' telekomunikazzjonijiet iżda l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jammonta għal mandat mil-leġiżlatura tal-UE biex tkun adottata finzjoni ta' dan it-tip meta distributur jaġixxi f'ismu proprju iżda għall-benefiċċju ta' xi ħadd ieħor. Dan iwassal ukoll biex it-taxxa tkun imposta fl-Istat Membru korrett bir-rata korretta — f'dan il-każ partikolari, fl-Istat Membru fejn id-distributur huwa bbażat, bl-ammont taxxabbli jkun is-somma mħallsa mid-distributuri lil Lebara, filwaqt li fatt taxxabbli joriġina meta l-iskedi tat-telefon jiġu attivati. Barra dan, l-Artikolu 6(4) jippermetti li l-fatturi jinħarġu b'mod korrett lill-persuna u mill-persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-provvista [35].

33 — Town and Country Factors, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 21.

34 — Sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, Ġabra p. I-6219, punt 35).

35 — Ara Ben Terra u Julie Kajus, European VAT Directives (2011), sezzjoni 10.2.1.4.

72. Madankollu, Lebara enfasizzat li d-distributuri ma jaġixxux bħala aġenti tagħha u li l-imħallef lokali kien diġà kkonkluda li d-distributuri jaġixxu f'isimhom proprju. Fi kliem ieħor, dan jissuġġerixxi li l-ftehim bejn Lebara u d-distributuri tagħha ma jammontax għal relazzjoni fejn id-distributuri jaġixxu bħala aġenti "moħbija" jew aġenti tal-kummerċ ta' Lebara taħt l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

73. Madankollu, dak li huwa meħtieġ fil-każ preżenti dwar deċiżjoni preliminari, hija interpretazzjoni tat-tifsira tal-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT b'riferiment għad-dritt tal-UE, u mhux għal-liġijiet nazzjonali dwar l-aġenzija, jew xi element ieħor ta' dritt ċivili nazzjonali, jew tabilħaqq liġi tat-taxxa domestika. Barra dan, l-Artikolu 6(4), bħala dispożizzjoni tal-liġi tat-taxxa, jista' jkun mogħti tifsira, li tista' ma tkunx neċessarjament l-istess bħal kunċetti paralleli li joriġinaw taħt xi element tad-dritt ċivili nazzjonali. Fil-fehma tiegħi, l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma huwiex limitat għal relazzjonijiet fejn ikun hemm relazzjoni ta' aġenzija, żvelata jew le, taħt il-liġi tal-Istat Membru inkwistjoni, u f'dan il-każ ir-Renju Unit. Ir-rekwiżiti tal-Artikolu 6(4) jintlaħqu meta t-tliet kriterji (parteċipazzjoni fil-provvista tas-servizz, f'isem in-negozjant proprju, għal benefiċċju ta' xi ħadd ieħor) jiġu osservati.

74. L-assenza ta' domanda speċifika fid-digriet tar-rinviju dwar it-tifsira tal-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma tipprekludix lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tindirizza din il-kwistjoni. Huwa prinċipju stabbilit li, anki fejn il-qorti nazzjonali tkun limitat formalment id-domandi tagħha biex tingħata interpretazzjoni għal għadd limitat ta' dispożizzjonijiet, tali sitwazzjoni ma żżommx lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tipprovdi lill-qorti nazzjonali bl-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea li jistgħu jkunu ta' għajnuna fl-aġġudikazzjoni tal-każ quddiemha, kemm jekk dik il-qorti tkun għamlet riferiment għalihom fid-domandi u anki jekk le [36]. Tabilħaqq, dan is-sentiment huwa rifless fl-ispirtu tat-tieni domanda rrinvjata. Barra dan, is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'Henfling *et* [37] dwar l-approċċ biex ikun interpretat l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, antiċipat kwalunkwe konklużjonijiet li l-First-tier Tribunal, Tax Chamber, seta' għamel rigward it-tifsira tal-Artikolu 6(4) [38].

75. Fir-rigward tal-interpretazzjoni tad-dritt tal-UE rigward l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, fil-fehma tiegħi d-distributuri fil-każ preżenti għandhom ikunu kkunsidrati li qegħdin jaġixxu għall-benefiċċju ta' Lebara għar-raġunijiet li ġejjin. L-ewwel, il-konsenja tal-iskedi tat-telefon lid-distributuri ma tfissirx li ġie ttrasferit xi riskju ekonomiku mingħand Lebara. Dan għaliex ma jidhirx li d-distributuri jkollhom iħallsu għal skedi tat-telefon mhux attivati. Jien nikkonkludi li abbażi tas-sottomissjonijiet ta' Lebara li d-distributuri ma jagħmlu ebda ħlas lil Lebara jekk ma jirnexxilhomx, meta jippromwovu l-iskedi, ibigħhom lill-utenti finali. Meta jiġri dan, huma ma jitolbux li ssir l-attivazzjoni tagħhom. Fi kliem ieħor, mil-lat ekonomiku, huma jaġixxu għall-benefiċċju ta' Lebara.

76. Barra minn hekk, id-distributuri jieħdu sehem fil-provvista ta' dritt ta' aċċess għal servizzi ta' telekomunikazzjonijiet minn Lebara għall-utent finali. Huma jieħdu r-responsabbiltà, f'isimhom, iżda għall-benefiċċju ta' Lebara, tad-distribuzzjoni tal-aċċess għal telefonati bi prezz irħis, flimkien mat-trasferiment tal-ħlas mill-utent finali lil Lebara. Barra dan, huma d-distributuri li jieħdu l-passi neċessarji (jiġifieri l-ħlas, u l-komunikazzjoni lil Lebara tan-numru) biex jiġi attivat il-kont temporanju tal-klijent li hemm fl-iskeda.

77. Għalhekk, fil-fehma tiegħi l-iktar mod li jagħmel sens ta' kif għandhom ikunu kklassifikati s-sett ta' fatti tal-każ preżenti huwa li jiġi kkonstatat li Lebara tissupplixxi lil utenti finali servizzi li jikkonsistu fid-dritt ta' aċċess għal servizzi ta' telekomunikazzjonijiet bi ħlas bil-quddiem li jista' jkun ikkunsidrat bħala kont temporanju tal-klijent sa ċertu ammont ta' unitajiet ta' ħin ta' telefonati. Id-distributuri

36 — Sentenza tal-5 ta' Mejju 2011, McCarthy (C-434/09, Ġabra p. I-3375, punt 24).

37 — Iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 34.

38 — Id-digriet tar-rinviju lill-Qorti tal-Ġustizzja f'dan il-każ għandha d-data tat-22 ta' Ottubru 2010 u Henfling *et* kienet deċiża fis-sena ta' wara fl-14 ta' Lulju 2011.

jieħdu sehem f'dawn il-provvisti f'isimhom proprju imma għall-benefiċċju ta' Lebara. Għalhekk, taħt l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, id-distributuri jitqiesu kemm li rċevew is-servizz minn Lebara u anki li pprovdewh lill-utenti finali. Dan iwassal għal trattament tal-VAT kif spjegat hawn fuq fil-punti 70 u 71.

78. Madankollu, nosserva li l-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha Henfling *et* ħalliet il-kwistjoni tal-osservanza tal-Artikolu 6(4), fir-rigward tal-fatti tal-każ, għall-qorti nazzjonali. Il-Qorti tal-Ġustizzja limitat l-approċċ tagħha billi ħarġet linji gwida tat-tip li elaborajt dwarhom hawn dwar il-fatturi li għandhom jingħataw qies meta jkun applikat l-Artikolu 6(4)[39]. Għalhekk, jekk il-fatti f'dan il-każ jissodisfawx ir-rekwiżiti tal-Artikolu 6(4) għandu jkun deċiż mill-qorti nazzjonali, wara li jingħata qies dovut tal-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-diversi punti li tqajmu f'dawn il-proċedimenti, tal-bżonn li titħares l-integrità tal-prinċipji stabbiliti tad-dritt tal-UE dwar il-VAT u tat-tifsira awtonoma tal-UE li għandha tingħata għall-Artikolu 6(4), b'mod distint mill-kunċetti li joħorġu mid-dritt nazzjonali.

V – Sommarju

79. Mill-erba' alternattivi ppreżentati hawn fuq, jiena tal-parir li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrifjuta l-mudell propost mill-Gvern tar-Renju Unit għaliex dan jista' jwassal jew għal taxxa doppja jew għal taxxa żero. Apparti li dan iwassal għall-konklużjoni li l-post tal-provvista, u konsegwentement il-ġurisdizzjoni għal skopijiet ta' VAT, għandu jiġi ddeterminat abbażi tas-suppożizzjoni li l-utenti finali kollha huma persuni mhux taxxabbli, u l-verità tagħha ma tistax tkun ikkontrollata ġudizzjarjament.

80. Dan l-aħħar punt japplika wkoll għall-mudell propost mill-Gvern tal-Olanda. Barra minn hekk, dan il-mudell jista' jwassal, skont il-każ, għal VAT eċċessiv jew ftit li xejn minħabba li l-bażi taxxabbli kemm għall-provvista tad-dritt ta' servizz ta' telekomunikazzjonijiet u s-servizz ta' distribuzzjoni separata hija dderivata mill-valur nominali tal-iskedi tat-telefon. Dan jista' jkun ogħla jew irħas mill-prezz imħallas għalihom mill-utent finali.

81. Il-mudell tal-katina tal-provvista propost minn Lebara u l-Kummissjoni jwassal għar-riżultat finali korrett, iżda bil-konsegwenza li tkun mgħawġa r-relazzjoni bejn Lebara u d-distributuri tagħha peress li tkun teħtieġ li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li Lebara tbigħ id-dritt ta' aċċess għat-telefonati bi prezz irħis lid-distributuri tagħha. Għall-kuntrarju ta' dan, id-dipendenza fuq il-finzjoni legali maħluqa bl-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT tabbina b'mod iktar korrett mar-realtajiet tal-mudell ta' negozju li ġie ppreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-każ preżenti. Madankollu, f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx mal-konklużjonijiet tiegħi rigward l-Artikolu 6(4), alternattivament jien nagħti l-parir favur li tkun aċċettata l-proposta tal-Kummissjoni u Lebara, li konformi magħha l-bejgħ tal-iskeda minn Lebara lid-distributuri tagħha tammonta għal provvista waħda, u l-bejgħ 'il quddiem mid-distributuri għal provvista separata.

VI – Konklużjoni

82. Abbażi ta' dawn il-konsiderazzjonijiet, jien nipproponi r-risposta li ġejja għad-domandi rrinvjati mill-First-tier Tribunal, Tax Chamber:

Meta persuna taxxabbli ("Negozjant A") tbigħ lill-persuna taxxabbli oħra ("Negozjant B") skedi tat-telefon li jinkludu informazzjoni li tippermetti li x-xerrej tagħhom ("Utent Finali Ċ") li jkollu aċċess u li jirċievi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet minn A għall-ammont speċifikat fuq l-iskeda (sakemm A jkun irċieva mingħand B l-ħlas mifthiem bejniethom), Negozjant A jipprovdi lill-utent

39 — Iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 34. Ara, b'mod partikolari, il-punti 42 u 43.

finali Ċ servizz li jikkonsisti fi dritt ta' aċċess għal servizz ta' telekomunikazzjonijiet imħallas minn qabel. Madankollu, skont l-Artikolu 6(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, jekk Negozjant B jieħu sehem f'ismu propjru iżda għall-benefiċċju ta' Negozjant A fil-provvista ta' dak is-servizz lill-utenti finali Ċ, u għandha tkun il-qorti nazzjonali li tivverifika dan, Negozjant B għandu għal skopijiet ta' VAT ikun ikkunsidrat li rċieva dik il-provvista ta' servizz min-Negozjant A u li fornieha lill-Utent Finali Ċ.

83. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tagħżel li ma ssegwix din il-proposta, jew jekk il-qorti nazzjonali ma tistax tikkonkludi li d-distributuri jaġixxu għall-benefiċċju ta' Lebara, alternattivament jien nissuġġerixxi r-risposta li ġejja għad-domandi preliminari tal-First-tier Tribunal, Tax Chamber:

Meta persuna taxxabbli ("Negozjant A") tbigħ lill-persuna taxxabbli oħra ("Negozjant B") skedi tat-telefon li jirrappreżentaw id-dritt li wieħed jirċievi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet minn Negozjant A, u Negozjant B sussegwentement ibigħ l-iskeda lill-Utent Finali Ċ li jagħmel it-telefonati internazzjonali rappreżentati fl-iskeda tat-telefon, Negozjant A jagħmel provvista ta' servizzi tat-telekomunikazzjonijiet waħda fil-mument tal-bejgħ lil Negozjant B. Ix-xiri sussegwenti u l-użu tal-iskeda mill-Utent Finali ma jirrappreżentawx provvista taxxabbli ulterjuri min-Negozjant A.