



Gabra tal-gurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fit-22 ta' Ottubru 2020¹

Kawża C-593/19

SK Telecom Co. Ltd

vs

Finanzamt Graz-Stadt

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112 – Miżuri sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja u n-nuqqas ta' tassazzjoni – Artikolu 59a – Settur tat-telekomunikazzjonijiet – Telefonija ċellulari – Servizzi ta' roaming – Ċittadini ta' pajjiżi terzi li joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' Stat Membru – Post tal-provvista – Possibbiltà ta' trasferiment ta' dan il-post lejn it-territorju tal-Istat Membru kkonċernat – Rekwiżit ta' użu jew ta' tgawdija effettiva fit-territorju tal-Istat Membru – Każ ta' taxxa doppja, ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni – Nuqqas ta' rilevanza tat-trattament fiskali fil-pajjiż terz”

I. Introduzzjoni

1. Permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Lulju 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Awwissu 2019, il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija) ressqet lill-Qorti tal-Ġustizzja talba għal deċiżjoni preliminari dwar l-interpretazzjoni tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112².

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn SK Telecom Co. Ltd, kumpannija stabbilita fil-Korea t'Isfel, u l-Finanzamt ta' Graz-Stadt (l-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Belt ta' Graz, l-Awstrija) (iktar 'il quddiem il-“Finanzamt”) dwar it-trattament fiskali ta' servizzi ta' roaming ipprovduti minn din il-kumpannija lil utenti li jirrisjedu fil-Korea t'Isfel iżda li joqogħdu temporanjament fl-Awstrija, li jikkonsistu f'li jingħataw aċċess għal network tat-telefonija ċellulari f'dan l-Istat Membru.

¹ Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

² Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE tas-7 ta' Diċembru 2010 (ĠU 2010, L 326, p. 1), iktar 'il quddiem id-“Direttiva 2006/112”.

3. Id-domandi li saru għandhom l-għan, essenzjalment, li jiddeterminaw jekk id-dispożizzjoni msemmija iktar 'il fuq tawtorizzax lir-Repubblika tal-Awstrija tittrasferixxi l-post fejn jingħataw dawn is-servizzi ta' roaming għat-territorju tagħha, bil-konsegwenza li dawn ikunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) Awstrijaka.

4. Fil-bqija tal-konklużjonijiet tiegħi, ser nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi dawn id-domandi fl-affermattiv.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. *Id-dritt tal-Unjoni*

5. Peress li s-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġew ipprovduti matul l-2011, il-verżjoni tad-Direttiva 2006/112 applikabbli għall-kawża prinċipali hija dik li tirriżulta mill-emendi magħmula l-aħħar mid-Direttiva 2010/88, li t-terminu għat-traspożizzjoni tagħha skada fl-1 ta' Jannar 2011 bis-saħħa tal-Artikolu 2 tagħha³.

6. Id-Direttiva 2006/112 għandha t-Titolu V bl-isem "Post ta' transazzjonijiet taxxabbli". Fi hdan dan it-Titolu V, il-Kapitolu 3 huwa ddedikat għall-"Post tal-forniment tas-servizzi". Dan il-Kapitolu 3 jinkludi t-Taqsima 3 iddedikata għal "Dispożizzjonijiet partikolari". L-Artikoli 59, 59 a u 59b tad-Direttiva 2006/112 jidhru taħt it-Taqsima 3⁴.

7. L-Artikolu 59 ta' din id-direttiva, li jidher taħt is-subtaqsima 9 bl-isem "Forniment ta' servizzi lil persuni mhux taxxabbli barra l-[Unjoni]" jgħid:

"Il-post tal-forniment tas-servizzi li ġejjin lil persuna mhux taxxabbli li hija stabbilita jew li għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn normalment tirrisjedi barra [l-Unjoni], għandu jkun il-post fejn hija stabbilita dik il-persuna, fejn għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn normalment tirrisjedi:

[...]

i) servizzi tat-telekomunikazzjonijiet;

[...]"

8. L-Artikolu 59a u l-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112 jidhru, min-naħa tagħhom, fis-subtaqsima 10 bl-isem: "Prevenzjoni ta' tassazzjoni doppja jew non-tassazzjoni".

³ Direttiva 2010/88/UE tal-Kunsill tas-7 ta' Diċembru 2010 li temenda d-Direttiva 2006/112 (ĠU 2010, L 326, p. 1). Infakkar ukoll li d-dispożizzjonijiet li l-interpretazzjoni tagħhom hija meħtieġa biex jitwieġbu d-domandi preliminari, u b'mod partikolari l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, kienu ġew emendati l-aħħar mill-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8/KE tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112 (ĠU 2008, L 44, p. 11).

⁴ Nispeċifika li dawn id-dispożizzjonijiet għaddew minn emendi sostanzjali mill-1 ta' Jannar 2015 bis-saħħa tal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2008/8, li jfissru b'mod partikolari t-thassir tal-punt (i) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59, tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 59a, u tal-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112.

9. Skont l-Artikolu 59a tad-direttiva msemmija:

“Sabiex tiġi evitata tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, l-Istati Membri jistgħu, fir-rigward tas-servizzi li l-post tal-forniment tagħhom hu rregolat mill-Artikoli 44, 45, 56, 58 u 59,

- a) iqisu l-post tal-forniment ta' kwalunkwe jew ta' dawk is-servizzi kollha, jekk jinsab fit-territorju tagħhom, daqs li kieku kien jinsab barra l-[Unjoni] jekk l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi jseħhu barra l-[Unjoni];
- b) iqisu l-post tal-forniment ta' kwalunkwe jew ta' dawk is-servizzi kollha, jekk jinsab barra l-[Unjoni], daqs li kieku kien jinsab fit-territorju tagħhom jekk l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi jseħhu fit-territorju tagħhom.

Madankollu, din id-dispożizzjoni m'għandhiex tapplika għas-servizzi fornuti elettronikament fejn dawk is-servizzi jingħataw lil persuni mhux taxxabli li ma jkunux stabbiliti [fl-Unjoni]”

10. L-Artikolu 59b ta' din l-istess direttiva jgħid:

“Sal-31 ta' Diċembru 2009, l-Istati Membri għandhom japplikaw [il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a] għal servizzi ta' xandir bir-radju u bit-televiżjoni, kif imsemmija fil-punt (j) ta' l-ewwel paragrafu ta' l-Artikolu 59, fornuti lil persuni li m'humiex taxxabli li huma stabbiliti fi Stat Membru, jew li għandhom l-indirizz permanenti tagħhom jew li ġeneralment huma residenti fi Stat Membru, minn persuna taxxabli li stabbiliet in-negozju tagħha barra l-[Unjoni] jew li għandha stabbiliment fiss hemmhekk minn fejn jiġu fornuti s-servizzi, jew li, fin-nuqqas ta' tali post ta' negozju jew stabbiliment fiss, għandha l-indirizz permanenti jew hi ġeneralment residenti barra l-[Unjoni].”

B. Id-dritt Awstrijak

11. L-Artikolu 3a tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ) tal-1994 (BGBl. 663/1994, iktar 'il quddiem l-“UstG 1994”), fil-verżjoni tagħha applikabbli fil-kawża prinċipali (BGBl. I 34/2010), jipprovdi:

“[...]

(13) Provvisti oħrajn, fis-sens tal-paragrafu 14, huma kkunsidrati li jinsabu:

- a) jekk il-klijent ma huwiex imprenditur, fis-sens tal-punt 3 tal-paragrafu 5 u m'għandux id-domicilju, is-sede jew ir-residenza abitwali tiegħu fit-territorju tal-[Unjoni], il-provvista l-oħra hija kkunsidrata bħala li tinsab fid-domicilju, fis-sede jew fir-residenza abitwali tal-klijent fit-territorju tal-pajjiż terz;

[...]

(14) Il-provvisti li ġejjin huma kkunsidrati bħala provvisti oħra fis-sens tal-paragrafu 13:

[...]

12. is-servizzi ta' telekomunikazzjoni;

[...]

(16) Biex jiġu evitati każijiet ta' taxxa doppja, ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, il-Bundesminister für Finanzen (il-Ministru Federali għall-Finanzi) jista' jipprovdi, permezz ta' regolament, li provvisti oħra li l-post ta' provvista tagħhom huwa ddeterminat skont il-paragrafi 6, 7, 12 jew 13(a), huma kkunsidrati li jinsabu fil-post fejn dawn il-provvisti oħra jintużaw jew jitgawdex. Għaldaqstant, il-post tal-provvista l-oħra jista' jitqies li jinsab:

1. fit-territorju tal-pajjiż terz minflok fit-territorju nazzjonali; u
2. fit-territorju nazzjonali minflok fit-territorju tal-pajjiż terz. Din id-dispożizzjoni ma tapplikax għall-provvisti fis-sens tal-punt 14 tal-paragrafu 14, meta l-klijent ma jkunx imprenditur, fis-sens tal-punt 3 tal-paragrafu 5, u ma jkollux id-domicilju, is-sede jew ir-residenza abitwali tiegħu fit-territorju tal-[Unjoni].”

12. Skont ir-regolament tal-Ministru Federali għall-Finanzi dwar it-trasferiment tal-post ta' provvisti oħra relatati ma' servizzi ta' telekomunikazzjoni, ta' xandir bir-radju u bit-televiżjoni (BGBl. II 383/2003), fil-verżjoni applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (BGBl. II 221/2009):

“Skont il-punti 13 u 14 tal-paragrafu 10 tal-Artikolu 3a, u l-paragrafu 13 tal-Artikolu 3a tal-UStG 1994 fil-verżjoni tal-Liġi Federali BGBl. I 71/2003, nordnaw dan li ġej:

Artikolu 1. Fejn il-post ta' provvista msemmija fil-punti 12 u 13 tal-paragrafu 14 tal-Artikolu 3a tal-UStG 1994, BGBl. 663, fil-verżjoni tal-Liġi Federali BGBl. I 52/2009, jinsab barra t-territorju tal-[Unjoni] skont l-Artikolu 3a tal-UStG 1994, il-provvista titwettaq fit-territorju nazzjonali, meta tintuża jew titgawda hemmhekk.

Artikolu 2. Huma kkunsidrati bhala servizzi ta' telekomunikazzjoni s-servizzi li għandhom bhala l-għan it-trażmissjoni, l-emissjoni u r-riċezzjoni ta' sinjali, kitbiet, xbihat u hsejjes jew informazzjoni ta' kull tip bil-wajer, bir-radju, b'mezzi ottiċi jew b'mezzi oħra elettromanjetiċi, inkluż l-assenjazzjoni u l-konċessjoni relatata ta' dritt għall-użu ta' mezzi għal tali trażmissjoni, emissjoni jew riċezzjoni.”

III. Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

13. SK Telecom hija kumpannija tat-telefonija ċellulari stabbilita fil-Korea t'Isfel.

14. Fl-2011, SK Telecom ipprovdi servizzi tat-telefonija ċellulari lil uħud mill-klijenti tagħha, ibbażati wkoll fil-Korea t'Isfel, li kienu qegħdin temporanjament joqogħdu fl-Awstrija.

15. Sabiex dawn in-nies ikunu jistgħu jużaw il-mowbajls tagħhom matul il-waqfa tagħhom fl-Awstrija, operatur tan-network Awstrijak għamel in-network tiegħu disponibbli għal SK Telecom bi hłas ta' tariffa għall-użu flimkien mal-VAT Awstrijaka (20 %).

16. SK Telecom, min-naħa tagħha, iffatturat tariffi ta' roaming lill-klijenti tagħha għall-użu tan-network Awstrijak.

17. SK Telecom imbagħad ressqet talba għar-rimbors tal-VAT li kienet giet iffatturata lilha mill-operatur tan-network Awstrijak.

18. Il-Finanzamt ċaħad din it-talba għal rimbors. Din iċ-ċaħda kienet ibbażata, essenzjalment, fuq l-obbligu li jiġu suġġetti għall-VAT Awstrijaka t-tariffi ta' roaming iffatturati minn SK Telecom lill-klijenti tagħha, skont ir-regolament Awstrijak dwar it-trasferiment tal-post tal-provvisti, peress li dawn is-servizzi ta' telekomunikazzjoni ma kinux suġġetti, fil-Korea t'Isfel, għal taxxa paragonabbli mal-VAT Awstrijaka. Peress li SK Telecom wettqet tranzazzjonijiet taxxabli fl-Awstrija, ma setgħetx tibbenefika mir-rimbors tal-VAT fil-kuntest tal-proċedura ssimplifikata ta' rimbors.

19. Billi l-appell tagħha quddiem il-Finanzamt gie miċħud, SK Telecom ipprezentat rikors ġdid quddiem il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi).

20. Il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi), li hija l-qorti tar-rinviju f'din il-kawża, laqgħet ir-rikors ta' SK Telecom. Dik il-qorti tispesifika li bbażat id-deċiżjoni tagħha mhux fuq xi tassazzjoni paragonabbli fil-pajjiż terz, iżda fuq l-inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tar-regolament Awstrijak dwar it-trasferiment tal-post tal-provvisti, li bis-saħħa ta' dan, il-post tal-provvista tas-servizzi ta' roaming ipprovduti minn SK Telecom jinsab fit-territorju Awstrijak.

21. Skont dik il-qorti, mill-Artikoli 59a u 59b tad-Direttiva 2006/112 jirrizulta li Stat Membru jista' jittrasferixxi l-post tal-provvista għat-territorju tiegħu biss fir-rigward tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni pprovduti lil persuni mhux taxxabli stabbiliti fi hdan l-Unjoni.

22. Fil-prattika, din l-interpretazzjoni timplika li l-provvista ta' servizzi pprovduti minn SK Telecom, li tikkonsisti f'li tippermetti lill-klijenti tagħha stabbiliti fil-Korea t'Isfel jużaw l-abbonament tat-telefonija ċellulari tagħhom fl-Awstrija, bl-użu tan-network tat-telefonija ċellulari Awstrijaka, ma tikkostitwixxix tranzazzjoni taxxabli fit-territorju Awstrijak. SK Telecom hija għalhekk suppost intitolata li tikseb, taht il-proċedura ssimplifikata ta' rimbors, ir-rimbors tal-VAT Awstrijaka mħallsa lill-operatur ta' network Awstrijak.

23. Wara rikors għal Revizjoni ordinarju pprezentat mill-Finanzamt, il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija) annullat id-deċiżjoni tal-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) permezz ta' sentenza tat-13 ta' Settembru 2018.

24. Skont il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva), filwaqt li l-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi *obbligu* li jiġi ttrasferit il-post tal-provvista, meta kumpannija stabbilita f'pajjiż terz tipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjoni lil persuni mhux taxxabli stabbiliti fi Stat Membru, l-Artikolu 59a ta' din id-direttiva jipprovdi għall-*għażla* li jiġi ttrasferit il-post tal-provvista f'kazijiet mhux imsemmija fl-Artikolu 59b tad-direttiva msemmija.

25. Skont dik il-qorti, u kuntrarjament għall-opinjoni espressa mill-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi), il-legiżlatur Awstrijak legittimament għamel użu mill-għażla prevista fl-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 meta adotta r-regolament Awstrijak dwar it-trasferiment tal-post tal-provvisti.

26. Adita wara rinviju mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva), il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) għad għandha dubji dwar il-kompatibbiltà ta' dan ir-reġim nazzjonali mal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112.

27. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li gejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

- “1) [Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a] tad-Direttiva [2006/112], għandu jiġi interpretat fis-sens li l-użu ta' roaming fi Stat Membru, fil-kuntest ta' aċċess għan-netwerk tat-telefonija ċellulari nazzjonali sabiex jiġu stabbiliti telefonati li jkunu deħlin u telefonati li jsiru, minn 'klijent finali li ma huwiex taxxabli' li jirrisjedi b'mod temporanju fit-territorju nazzjonali jikkostitwixxi 'użu u sfruttar' fit-territorju nazzjonali li jippermetti t-trasferiment tal-post ta' provvista tas-servizz mill-pajjiż terz għal dan l-Istat Membru, minkejja li la l-operatur tat-telefonija ċellulari li jipprovdi s-servizzi u lanqas il-klijent finali ma huma stabbiliti fit-territorju tal-[Unjoni] u l-klijent finali wkoll ma għandux id-domicilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fit-territorju tal-[Unjoni]?”
- 2) [Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a] tad-Direttiva [2006/112], għandu jiġi interpretat fis-sens li l-post ta' provvista tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni kif deskritt fl-ewwel domanda, li skont l-Artikolu 59 [ta' din id-direttiva] jinsab barra mit-territorju tal-[Unjoni], jista' jiġi ttrasferit lejn it-territorju ta' Stat Membru, minkejja li la l-operatur tat-telefonija ċellulari li jipprovdi s-servizzi u lanqas il-klijent finali ma huma stabbiliti fit-territorju tal-[Unjoni] u l-klijent finali wkoll ma għandux id-domicilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fit-territorju tal-[Unjoni], semplicement għaliex, fil-pajjiż terz, is-servizzi ta' telekomunikazzjoni ma huma sugġetti għall-ebda taxa komparabbli [għall-VAT] prevista mid-dritt tal-Unjoni?”

28. It-talba għal deċiżjoni preliminari giet irreġistrata fir-Registru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Awwissu 2019.

29. SK Telecom, il-Gvern Awstrijak u dak Spanjol u l-Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

IV. Analizi

30. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru jista' jittrasferixxi lejn it-territorju tiegħu l-post ta' servizzi ta' roaming li jippermetti l-użu ta' network tat-telefonija ċellulari li jinsab f'dak l-Istat Membru, fejn dawn is-servizzi jkunu pprovdu minn operatur tat-telefonija ċellulari stabbilit f'pajjiż terz lil utenti li għandhom id-domicilju tagħhom jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan il-pajjiż terz iżda li joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.

31. Wara li pprezentajt l-implikazzjonijiet prattiċi ta' din il-kawża, kif ukoll ir-relazzjoni bejn l-Artikoli 59, 59a u 59b tad-Direttiva 2006/112, ser nispjega r-raġunijiet li għalihom inqis li huwa mehtieg li jitwiegħbu fl-affermattiv id-domandi tal-qorti tar-rinviju.

A. Fuq l-implikazzjonijiet prattiċi ta' din il-kawża

32. Qabel ma nibda l-kunsiderazzjoni ta' dawn iż-żewġ domandi, nixtieq inehhi kull dubju li jista' jeżisti dwar l-implikazzjonijiet prattiċi ta' din il-kawża.

33. Servizz ta' roaming tat-telefonija ċellulari, bħal dan inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jinvolvi żewġ provvisti ta' servizzi għall-iskopijiet tal-VAT.

34. L-ewwel provvista ta' servizzi tikkonċerna biss impriži tat-telekomunikazzjonijiet, bl-esklużjoni ta' utenti tat-telefown (relazzjoni *business-to-business* jew "B2B"). Operatur ta' network attiv fil-pajjiż ta' roaming (l-Awstrija) jiftaħ in-network tiegħu għal operatur tat-telefonija ċellulari stabbilit fil-pajjiż ta' oriġini (SK Telecom, stabbilita fil-Korea) għal hlas ta' tariffa.

35. It-tieni provvista ta' servizzi tpoġġi f'relazzjoni lill-operatur tat-telefonija ċellulari tal-pajjiż ta' oriġini (SK Telecom) mal-utenti tat-telefown li jkunu abbonati mas-servizzi tiegħu (relazzjoni *business-to-consumer* jew "B2C"). Dan l-operatur "jissulloka", b'ċertu mod, lill-utenti fil-pajjiż ta' roaming (l-Awstrija) l-aċċess għan-network li jkun kiseb minn qabel bħala parti mill-ewwel provvista.

36. Għalkemm id-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja jirrigwardaw biss din it-tieni provvista ta' servizzi (bejn SK Telecom u l-abbonati tagħha), u b'mod iktar speċifiku fuq il-post ta' dan is-servizz, dawn il-kwistjonijiet nqalgħu fl-okkażjoni ta' talba għal rimbors imressqa minn SK Telecom b'konnessjoni mal-ewwel provvista (bejn SK Telecom u l-operatur ta' network Awstrijak).

37. Fil-fatt, l-operatur ta' network Awstrijak applika l-VAT Awstrijaka fl-okkażjoni tal-ewwel provvista ta' servizzi. SK Telecom talbet ir-imbors tal-ammont ta' din il-VAT Awstrijaka. Il-Finanzamt ċaħditilha dan ir-imbors, billi argumenta li t-tieni provvista ta' servizzi kienet ukoll sugġetta għall-VAT Awstrijaka.

38. B'hekk, skont ir-risposti li ser jingħataw mill-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi magħmula, huma possibbli żewġ soluzzjonijiet għat-tilwima fil-kawża prinċipali, kif ġustament sostniet il-Kummissjoni:

- jew il-post tat-tieni provvista ta' servizzi huwa fl-Awstrija: f'dan il-każ, SK Telecom hija responsabbli għall-VAT Awstrijaka fuq l-ammonti ffatturati lill-abbonati tagħha, filwaqt li għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input Awstrijaka li ħallset fuq l-ewwel provvista;
- jew il-post tat-tieni provvista ta' servizzi huwa fil-Korea t'Isfel: f'dan il-każ, il-VAT Awstrijaka ma hijiex dovuta fuq dan is-servizz u SK Telecom għandha d-dritt għar-imbors tal-VAT tal-input imħallsa fuq l-ewwel provvista.

39. Il-Kummissjoni esprimiet ċerti riservi dwar l-issugġettar tal-ewwel provvista ta' servizzi għall-VAT Awstrijaka. Din l-istituzzjoni speċifikat li, skont ir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 44 tad-Direttiva 2006/112, il-post ta' provvista ta' servizzi bejn persuni taxxabli (relazzjoni "B2B") jinsab fil-post fejn il-klijent stabbilixxa s-sede tal-attività ekonomika tiegħu, jiġifieri l-Korea t'Isfel għar-rigward ta' SK Telecom⁵.

⁵ Jekk, kif tissuggerixxi l-Kummissjoni, il-VAT Awstrijaka ngabret *bi żball* fuq din l-ewwel provvista ta' servizzi, huwa ovvju li SK Telecom se jkollha d-dritt li tikseb ir-imbors ta' din it-taxxa miġbura indebitament. Nippreċiża li dan ix-xenarju huwa differenti mill-proċedura ta' "rimbors" tal-VAT imsemmija fil-punt 38 ta' dawn il-konkluzjonijiet, billi din l-aħhar proċedura tikkonċerna l-VAT li kienet tkun ingabret debitament imma li SK Telecom tista' titlob ir-imbors tagħha jekk ma tkunx wettqet tranżazzjonijiet taxxabli fl-Awstrija.

40. Ma jidhirlix li huwa opportun li l-Qorti tal-Ġustizzja tindirizza din il-problema minhabba li, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ma gietx mistoqsija dwar l-ewwel provvista ta' servizzi u, min-naħa l-oħra, it-talba għal deċiżjoni preliminari ma fiha l-ebda materjal ta' spjegazzjoni dwar dan is-sugġett.

41. Fi kwalunkwe każ, din l-inċertezza relatata mat-tassazzjoni tal-ewwel provvista ta' servizzi fl-Awstrija ma tqajjimx dubji dwar ir-rilevanza tad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, peress li l-issugġettar tat-tieni provvista ta' servizzi għall-VAT Awstrijaka tiddependi fuq ir-risposti tal-Qorti tal-Ġustizzja għal dawn id-domandi.

42. Fl-aħħar nett, SK Telecom sostniet li jkun "artifiċjali", fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja⁶, li jiġu sseparati d-diversi komunikazzjonijiet li joriginaw mill-istess SIM card. Għalhekk, is-servizzi ta' roaming inkwistjoni fil-kawża prinċipali jiffurmaw parti minn provvista waħda ta' servizzi tat-telefonija ċellulari pprovduta lill-utenti tagħha, li tinsab fil-Korea t'Isfel u hija eżentata mill-VAT fl-Unjoni.

43. Ma iniex konvint b'din il-linja ta' argumentazzjoni. Infakkar li, għall-finijiet tal-VAT, kull provvista għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti⁷. Għalhekk, huwa biss meta żewġ elementi jew atti jew iktar ipprovduti mill-persuna taxxabli jkunu marbuta tant mill-qrib li jiffurmaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli, li d-diviżjoni tagħha tkun artifiċjali, li għandhom jiġu kkunsidrati bħala li jiffurmaw servizz wiehed għal skopijiet tal-VAT⁸.

44. Issa, is-servizzi ta' roaming bħal daww inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsistu fl-offerta ta' aċċess għal network tat-telefonija ċellulari f'pajjiż li mhux il-pajjiż ta' oriġini, huma oġġettivament separabbli mis-servizzi tat-telefonija ċellulari pprovduti fil-pajjiż ta' oriġini.

45. Kif ġustament indika l-Gvern Spanjol, fil-prattika l-fatturi indirizzati lill-utenti ġeneralment jippermettu li wiejed jidentifika s-servizzi ta' roaming bħala servizzi separati mill-aċċess għan-network lokali. Dawn il-fatturi juru b'mod partikolari n-numru ta' sejhiet deħlin u herġin, kif ukoll id-dejta kkunsmata, grazzi għas-servizzi ta' roaming, fuq in-network tal-Istat miżjur. Għalhekk, għalkemm il-klijent irid ikollu kuntratt mal-operatur tal-pajjiż ta' oriġini tiegħu biex jaċċedi għalih, is-servizzi ta' roaming jikkostitwixxu servizz differenti u mhux aċċessorju għal dak li l-operatur jipprovdi lill-klijenti tiegħu biex jaċċedu għan-network lokali.

⁶ Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punti 26 sa 32); tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punti 13 sa 28), u tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punti 19 sa 26).

⁷ Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14 u l-ġurisprudenza ċċitata).

⁸ Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

B. Fuq l-artikolazzjoni tal-Artikoli 59, 59a u 59b tad-Direttiva 2006/112

46. L-Artikoli 59, 59a u 59b tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxu kriterji ta' konnessjoni speċifiċi fir-rigward tal-post ta' ċerti provvisti ta' servizzi⁹.

47. Bħala punt preliminari, ninnota li l-qorti tar-rinviju tibbaża ruħha għal premessa li s-servizzi ta' roaming inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu "servizzi ta' telekomunikazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 24(2) tad-Direttiva 2006/112¹⁰. Din il-premessa ma għet ikkontestata minn ebda waħda mill-partijiet li pprezentaw osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Gustizzja.

48. Fin-nuqqas ta' kwalunkwe deroga prevista mil-ligi nazzjonali skont l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, jirriżulta mill-Artikolu 59(i) ta' din id-direttiva li l-post tal-provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjoni, ipprovduti lil persuna mhux taxxabli li hija stabbilita jew li għandha d-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħha barra l-Unjoni, huwa l-post fejn din il-persuna hija stabbilita jew għandha d-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħha, jiġifieri *barra mill-Unjoni*.

49. Fi kliem aktar sempliċi, din id-dispożizzjoni tipprovduti li s-servizzi ta' telekomunikazzjoni pprovduti lil persuni mhux taxxabli li għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom barra l-Unjoni *ma humiex suġġetti għall-VAT*.

50. Madankollu, l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 joffri lill-Istati Membri l-possibbiltà li jidderogaw minn dan il-prinċipju taht ċerti kundizzjonijiet, billi jittrasferixxu l-post ta' dawn il-provvisti ta' servizzi għat-territorju tagħhom.

51. Jirriżulta mit-talba għal deċizzjoni preliminari, kif ukoll mill-osservazzjonijiet tal-Gvern Awstrijak u tal-Kummissjoni, li r-Repubblika tal-Awstrija għamlet użu minn din il-possibbiltà billi adottat ir-regolament tal-Ministru Federali għall-Finanzi dwar it-trasferiment tal-post ta' provvisti oħra relatati ma' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, ta' xandir bir-radju u bit-telewiżjoni, fil-verżjoni applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali¹¹.

52. Nippreċiża li l-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112 jagħmilha *obbligatorja* li l-post tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni jiġi ttrasferit meta dawn jiġu pprovduti lil persuni li ma humiex taxxabli iżda li għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom *fi hdan l-Unjoni*. Din l-aħhar kundizzjoni ma hijiex issodisfatta fir-rigward tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, billi dawn huma pprovduti lil persuni li ċertament mhumiex taxxabli, iżda li

⁹ Skont ġurisprudenza stabbilita, l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112 fihom regola ġenerali għad-determinazzjoni tal-post ta' tassazzjoni għall-provvisti ta' servizzi, filwaqt li l-Artikoli 46 sa 59a ta' dik id-direttiva jipprovdut għal sensiela ta' konnessjonijiet speċifiċi. L-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112 ma jiehdu l-ebda preċedenza fuq l-Artikoli 46 sa 59a tagħha. F'kull sitwazzjoni, għandu jiġi mistoqsi jekk din tikkorrispondix għal wiehed mill-kazijiet imsemmija fl-Artikoli 46 sa 59a tal-imsemmija direttiva. Fin-nuqqas ta' dan, din is-sitwazzjoni tkun taqa' taht l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Diċembru 2016, A u B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 18; tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punti 20 u 21, u s-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizzi ta' hosting fiċ-ċentru ta' data), C-215/19, C-215/19, EU:C:2020:518, punti 51 u 54).

¹⁰ Skont din id-dispożizzjoni, huma kkunsidrati bħala servizzi ta' telekomunikazzjoni "servizzi li għandhom x'jaqsmu mat-trasmissjoni, il-hruġ jew id-dhul ta' sinjali, kliem, figuri u hsejjes jew tagħrif ta' kull natura bil-fil, bir-radju, strumenti tal-vista jew b'sistemi oħra elettro-manjetiċi, inkluż it-trasferiment jew l-assenjazzjoni tad-dritt li tiġi użata l-kapaċità ta' din it-trasmissjoni, dhul jew hruġ, bl-inklużjoni tad-dispożizzjoni ta' aċċess għan-networks ta' informazzjoni globali".

¹¹ Ara l-punt 12 ta' dawn il-konklużjonijiet.

għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom *barra mill-Unjoni*, jiġifieri fil-Korea t'Isfel. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni hija irrilevanti biex tingħata risposta għad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, kif gústament indikaw il-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni.

53. Nippreċiża wkoll li l-kamp ta' applikazzjoni tal-*għażla offruta* fl-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 huwa usa' minn dak tal-*obbligu impost* fl-Artikolu 59b ta' dik id-direttiva, kif gústament sostniet il-Kummissjoni. Fi kliem ieħor, u kif dan jirriżulta mill-kliem ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet, l-*għażla offruta* lill-Istati mill-Artikolu 59a ta' din id-direttiva ma hijiex ristretta għall-kazijiet imsemmija fl-Artikolu 59b ta' dik l-istess direttiva.

54. Wara li ntqal dan, hemm lok, sabiex tingħata risposta għad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, li jiġu eżaminati l-kundizzjonijiet li għalihom hija sugġetta l-implimentazzjoni, minn Stat Membru, tal-*għażla offruta* mill-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 biex jiġi ttrasferit għat-territorju tiegħu l-post ta' ċerti provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari t-telekomunikazzjonijiet.

55. Għandha ssir distinzjoni bejn żewġ kundizzjonijiet f'dan ir-rigward.

56. L-ewwel nett, "l-użu jew it-tgawdija effettivi" tas-servizzi għandu jseħh fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat. Din il-kundizzjoni hija s-sugġett tal-ewwel domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju.

57. It-tieni nett, l-Istati Membri jistgħu jagħmlu użu minn din l-*għażla* "[s]abiex tiġi evitata tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni". Din il-kundizzjoni hija s-sugġett tat-tieni domanda.

C. Dwar ir-reqwiżit ta' użu jew tgawdija effettivi ta' servizzi fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat (l-ewwel domanda)

58. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tipprova tivverifika, essenzjalment, jekk il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' roaming li jippermettu l-użu ta' network tat-telefonija ċellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ċellulari stabbilit f'pajjiż terz lil utenti li għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dak il-pajjiż terz iżda joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, għandhomx jiġu kkunsidrati bħala s-sugġett tal-*"użu jew tgawdija effettiva"* fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.

59. Il-Gvern Awstrijak u dak Spanjol kif ukoll il-Kummissjoni jipproponu li din id-domanda tingħata risposta fl-affermattiv, kuntrarjament għal SK Telecom.

60. Qabel ma tingħata risposta għal din id-domanda, jiddispijaci nindika l-eżistenza ta' inkonsistenzi kemxejn sorprendenti, innotati wkoll minn SK Telecom, bejn il-verżjonijiet lingwistiċi tal-espressjoni "użu jew tgawdija effettivi" li hemm fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, skont il-verżjonijiet lingwistiċi kkonsultati, din l-espressjoni tieħu s-sura ta' "użu jew tgawdija" jew inkella "użu u tgawdija effettivi".

61. Din l-espressjoni toriġina mill-Artikolu 9(3) preċedenti tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE¹². Issa, fir-rigward ta' din id-dispożizzjoni, kienet teżisti diġà disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi li jużaw il-kongunzjoni “jew” u dawk li jużaw il-kongunzjoni “u”¹³. Nippreċiża li dik id-dispożizzjoni kienet ġiet interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Athesia Druck, li kienet tikkonċerna s-servizzi ta' reklamar, madankollu minghajr ma solviet il-kwistjoni ta' din id-disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi¹⁴.

62. Fil-proposta tagħha għal riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, li wasslet għall-adozzjoni tad-Direttiva 2006/112, jidherli li l-Kummissjoni kienet ipproponiet armonizzazzjoni tal-verżjonijiet lingwistiċi kollha billi tirrakkomanda l-użu tal-kongunzjoni “jew”¹⁵.

63. B'mod kurjuż, meta ġiet adottata d-Direttiva 2006/112, il-kamp tal-“jew” ċertament rebaħ ħafna aderenti skont l-imsemmija proposta, iżda ma kellux rebħa totali. Fil-fatt, il-verżjonijiet bil-lingwa Inġliża, Olandiża u Svediża tal-Artikolu 58 (l-Artikolu 59a futur) ta' din id-direttiva, fil-verżjoni inizjali tagħha, baqgħu fidili lejn il-kamp tal-“u”¹⁶.

64. Biex ikomplu jikkomplikaw ruħhom iktar l-affarijiet, l-adozzjoni tad-Direttiva 2008/8 qalbet bosta verżjonijiet lingwistiċi — notevolment il-verżjonijiet bil-lingwa Taljana u Portugiża — għall-kamp tal-“u”. Għalhekk, il-verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, li qabel kien l-Artikolu 58 ta' din id-direttiva, issa huma maqsuma bejn il-kamp tal-“jew” u l-kamp tal-“u”¹⁷.

65. Jien nenasizza li din id-disparità baqgħet sal-lum, fil-verżjoni ta' din id-direttiva li tirriżulta mill-emendi magħmula mid-Direttiva (UE) 2020/285¹⁸.

66. Fil-fehma tiegħi, l-imperattivi taċ-ċertezza legali jirrikjedu li din id-disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 tiġi solvuta.

¹² Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

¹³ Il-verżjonijiet lingwistiċi li ġejjin jużaw il-kongunzjoni “u”: ara b'mod partikolari l-verżjonijiet bil-lingwa Franċiża (“l'utilisation et l'exploitation effectives”), Inġliża (“effective use and enjoyment”), Taljana (“l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), Spanjola (“la utilización y la explotación efectivas”), Olandiża (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), Portugiża (“a utilização e a exploração efectivas”) u Svediża (“den egentliga användningen och utnyttjandet”). Il-verżjonijiet lingwistiċi li ġejjin użaw il-kongunzjoni “jew”: ara b'mod partikolari l-verżjoni bil-lingwa Ġermaniża (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) u Daniża (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”).

¹⁴ Sentenza tad-19 ta' Frar 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, punti 28 sa 33).

¹⁵ Proposta għal direttiva tal-Kunsill dwar is-sistema komuni ta' taxa fuq il-valur miżjud (riformulazzjoni), COM(2004) 246 finali, 15 ta' April 2004, Artikolu 58. Ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Inġliża (“effective use or enjoyment”), Ġermaniża (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), Daniża (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), Franċiża (“l'utilisation ou l'exploitation effectives”), Taljana (“l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), Spanjola (“la utilización o la explotación efectivas”), Olandiża (“het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), Portugiża (“a utilização ou a exploração efectivas”) u Svediża (“den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”).

¹⁶ Verżjonijiet lingwistiċi li jużaw il-kongunzjoni “u”: ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Inġliża (“effective use and enjoyment”), Olandiża (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) u Svediża (“den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Verżjonijiet lingwistiċi li jużaw il-kongunzjoni “jew”: ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ġermaniża (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), Daniża (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), Franċiża (“l'utilisation ou l'exploitation effectives”), Taljana (“l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), Spanjola (“la utilización o la explotación efectivas”) u Portugiża (“a utilização ou a exploração efectivas”).

¹⁷ Verżjonijiet lingwistiċi li jużaw il-kongunzjoni “u”: ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Inġliża (“effective use and enjoyment”), Taljana (“l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione”), Olandiża (“het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), Portugiża (“a utilização e a exploração efectivas”) u Svediża (“den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”). Verżjonijiet lingwistiċi li jużaw il-kongunzjoni “jew”: ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ġermaniża (“tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), Daniża (“faktiske benyttelse eller udnyttelse”), Franċiża (“l'utilisation ou l'exploitation effectives”), u Spanjola (“la utilización o la explotación efectivas”).

¹⁸ Direttiva tal-Kunsill tat-18 ta' Frar 2020 li temenda d-Direttiva 2006/112 (ĠU 2020, L 62, p. 13). Din id-direttiva tibda tapplika mill-1 ta' Jannar 2025 bis-sahha tal-Artikolu 3(1) tagħha.

67. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari fil-qasam tal-leġislazzjoni tal-VAT, id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati u applikati b'mod uniformi, fid-dawl tal-verżjonijiet stabbiliti fil-lingwi kollha tal-Unjoni Ewropea. Fil-każ ta' disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi varji ta' test tad-dritt tal-Unjoni, id-dispożizzjoni inkwistjoni għandha tiġi interpretata fid-dawl tal-istruttura ġenerali u tal-iskop tar-regoli li hija tikkostitwixxi komponent tagħhom¹⁹.

68. Skont din il-ġurisprudenza, hemm, fl-opinjoni tiegħi, erba' raġunijiet li jiġġustifikaw li l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 jiġi interpretat bħala li jirrikjedi użu *jew* tgawdija effettiva tas-servizzi kkonċernati fit-territorju tal-pajjiż tal-Istat Membru.

69. Fl-ewwel lok, din l-interpretazzjoni hija skont ir-rieda esplicita tal-Kummissjoni, fiż-żmien tal-proposta tagħha għal riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, ta' armonizzazzjoni tal-verżjonijiet lingwistiċi kollha favur l-espressjoni "l-użu *jew* it-tgawdija effettiva", kif indikajt fil-punt 62 ta' dawn il-konklużjonijiet. Din ir-rieda ma jidherx li kienet ġiet ikkontestata mil-leġislatur tal-Unjoni, jiġifieri l-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u l-Parlament Ewropew fir-rigward ta' din id-direttiva, b'tali mod li ż-żamma tad-disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi tista' tkun ir-riżultat ta' traduzzjonijiet xi ftit infeliċi ta' din l-espressjoni.

70. Fit-tieni lok, din l-interpretazzjoni hija konsistenti mar-rieda tal-leġislatur tal-Unjoni li jiddefinixxi l-post tal-provvista ta' servizzi, bħala regola ġenerali, bħala l-post tal-konsum effettiv tagħhom²⁰. Barra minn hekk, din ir-rieda hija skont l-opinjoni espressa mill-Kumitat tal-VAT dwar dan is-suġġett²¹, kif ġustament innota l-Gvern Awstrijak: "Il-Kumitat tal-VAT jaqbel kważi unanimament li l-post tal-użu *jew* it-tgawdija effettivi tas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, tas-servizzi ta' xandir bir-radju u bit-televiżjoni, u tas-servizzi elettronici huwa meqjus il-post fejn il-klijent *ikun jista' effettivament juża* s-servizz ipprovdut lilu. F'ċirkustanzi normali, dan ikun il-post fiżiku fejn jingħata s-servizz" [traduzzjoni mhux ufficjali].

71. Fit-tielet lok, din l-interpretazzjoni hija essenzjali mil-lat semantiku minħabba r-relazzjoni bejn it-termini "użu" u "tgawdija". L-Académie Française tiddefinixxi l-"exploitation" [tgawdija] bħala "l'action d'exploiter un bien, de le faire valoir, de le gérer, en vue d'en tirer un profit" [l-att biex tgawdi oġġett, li tasserixxih, li tiġġestih, biex tiegħu benefiċċju minnu]. Skont din id-definizzjoni tas-soltu, ma jidherx possibbli li tgawdi oġġett *mingħajr ma tużah*. Fi kliem ieħor, kwalunkwe tgawdija tipprezupponi użu, bl-espressjoni tal-aħħar ikollha tifsira aktar ġenerali.

72. Għaldaqstant, il-kelma "użu" ma jkollha l-ebda effett utli fl-espressjoni "użu *u* tgawdija effettivi" (li dejjem ikun jehtieg tgawdija), iżda mhux fl-espressjoni "użu *jew* tgawdija effettiva" (li tirriferi kemm għas-sempliċi użu kif ukoll għat-tgawdija).

73. Fl-aħħar nett, u fir-raba' lok, l-interpretazzjoni favur l-espressjoni "użu *jew* tgawdija" tirriżulta mill-kuntest li fih hemm l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112. It-terminu "tgawdija" għandu konnotazzjoni ekonomika, kif jidher mid-definizzjoni stabbilita mill-Akkademja Franċiża, iċċitata

¹⁹ Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 2013, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-309/11, mhux ippublikata, EU:C:2013:610, punt 49) u tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingtan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 21).

²⁰ Ara, f'dan ir-rigward, il-premessa 3 tad-Direttiva 2008/8: "Għall-forniment kollu tas-servizzi l-post tat-tassazzjoni għandu, fil-prinċipju, ikun il-post fejn isehh tabilhaqq il-konsum. [...]". Ara, ukoll, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29). Nippreċiża wkoll, għall-finijiet ta' kompletezza, li d-Direttiva 2008/8 emendat profondament ir-reġim li kien jirriżulta mid-Direttiva tal-Kunsill 1999/59/KE tas-17 ta' Ġunju 1999 li temenda s-Sitt Direttiva 77/388 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 324). Għaldaqstant, l-argumenti mressqa minn SK Telecom u mehuda mill-premessi tad-Direttiva 1999/59 huma irrilevanti fil-kuntest tal-kawża preżenti.

²¹ Kumitat tal-VAT, Linji Gwida li johorġu mid-89 laqgħa tat-30 ta' Settembru 2009, Dokument B, Taxud.D.1 (2010) 176579, nru 645, disponibbli fuq https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

iktar 'il fuq. Issa, skont l-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva, kull attività ekonomika tinvolvi, b'xi eċċezzjonijiet, l-issuġġettar għall-VAT. Għalhekk, l-espressjoni “użu *u* tgawdija effettivi” għandha t-tendenza li teskludi s-servizzi pprovduti lil persuni mhux suġġetti għall-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 59a ta' dik id-direttiva, peress li dawn ma “jgawdux” minn dawn is-servizzi.

74. Interpretazzjoni bħal din tkun inkompatibbli mal-kuntest normattiv li fih tidhol din id-dispożizzjoni, u dan għal mill-inqas żewġ raġunijiet. Minn naħa, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 jeskludi speċifikament ċerti servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabli mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha, li loġikament jimplika li servizzi bħal dawn huma, bħala prinċipju, koperti b'din id-dispożizzjoni. Min-naħa l-oħra, dan l-Artikolu 59a jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw mill-Artikolu 59 ta' din id-direttiva, li jirrigwarda esklużivament servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabli.

75. Għalhekk, u fil-qosor, ma huwiex ikkontestat li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabli. Issa, persuni mhux taxxabli ma “jgawdux” is-servizzi pprovduti lilhom, li jimplika attività ekonomika, huma sempliċiment “jużawhom”. Għalhekk, din id-dispożizzjoni għandha necessarjament tiġi interpretata fis-sens li tehtieg “użu *jew* tgawdija effettiva” tas-servizzi fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat.

76. Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jiena niddeduċi li l-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jirrikjedi l-użu *jew* it-tgawdija effettiva tas-servizzi fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat.

77. Issa, fil-fehma tiegħi, ftit hemm dubju li s-servizzi ta' roaming, bħal dawn inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma tabilhaqq is-suġġett ta' *użu* effettiv fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat.

78. Infakkar li dawn is-servizzi ta' roaming għandhom x'jaqsmu biss mal-użu ta' network tat-telefonija ċellulari li jinsab fl-Istat Membru kkonċernat minn utenti li joqogħdu temporanjament f'dan l-Istat Membru, jiġifieri l-Awstrija fil-każ fil-kawża prinċipali, u dan bl-eskluzjoni tal-parti tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni li tinvolvi l-użu ta' network tat-telefonija ċellulari fil-pajjiż terz ta' oriġini, jiġifieri l-Korea t'Isfel fil-kawża prinċipali²².

79. Jidhirli li tliet fatturi jxaqilbu bil-kbir favur użu effettiv tas-servizzi ta' roaming fl-Istat Membru kkonċernat.

80. L-ewwel nett, in-network tat-telefonija ċellulari użat jinsab f'dak l-Istat Membru. It-tieni nett, l-utenti li jingħataw aċċess għal dak in-network joqogħdu temporanjament f'dak l-Istat Membru. It-tielet nett, u kif sostna l-Gvern Spanjol, servizzi ta' roaming bħal dawn jistgħu jiġu kkunsmati biss fit-territorju ta' dak l-Istat Membru. Fil-fatt, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, il-preżenza tagħhom fit-territorju Awstrijak tikkostitwixxi l-unika raġuni li għaliha l-utenti residenti fil-Korea t'Isfel jitolbu l-aċċess għal network tat-telefonija ċellulari Awstrijak.

81. Barra minn hekk, u kif ġustament indikat il-Kummissjoni, l-aċċess mill-klijenti Koreani għan-network tat-telefonija ċellulari Awstrijak iseħħ b'mod identiku għall-aċċess li jgawdi minnu klijent Awstrijak għall-istess network, li hija indikazzjoni ċara ta' użu effettiv fl-Awstrija.

²² Ara l-punt 35 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

82. Għaldaqstant, jien konvint li s-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali fil-fatt jintużaw fit-territorju Awstrijak.

83. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nissuggerixxi li l-Qorti tal-Gustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda kif ġej. Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' roaming li jippermettu l-użu ta' network tat-telefonija ċellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ċellulari stabbilit f'pajjiż terz lil utenti li għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dak il-pajjiż terz iżda li joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, għandhom ikunu kkunsidrati bħala s-sugġett ta' "użu effettiv" fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.

D. Fuq ir-rekwiżit li jiġu evitata t-taxxa doppja, in-nuqqas ta' tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni (it-tieni domanda)

84. Bit-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li r-rekwiżit li tiġi evitata t-"tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni" huwa ssodisfatt meta servizzi ta' roaming, bħal dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux sugġetti għal taxxa paragonabbli mal-VAT fil-pajjiż terz ikkonċernat.

85. Fid-dawl tal-argumenti mressqa mill-qorti tar-rinviju nnifisha kif ukoll mill-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni, inqis li t-tassazzjoni eventwali fil-pajjiż terz ikkonċernat, jiġifieri l-Korea t'Isfel fil-kawża prinċipali, huwa fatt irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

86. Fil-fatt, kwalunkwe interpretazzjoni oħra tirriżulta f'li l-applikazzjoni tar-regoli fiskali armonizzati fil-livell tal-Unjoni ssir sugġetta għat-trattament fiskali applikat f'pajjiż terz. Filwaqt li tali subordinazzjoni ma hijiex, minnha nnifisha, inkonċepibbli, għandha, fl-opinjoni tiegħi, tkun is-sugġett ta' għażla esplicita u inekwivoka mil-leġizlatur tal-Unjoni. Dan ma huwiex il-każ tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, li ma jsemmix il-pajjiżi terzi.

87. Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-opinjoni espressa mill-Kumitat tal-VAT²³ dwar dan is-sugġett: "Il-Kumitat tal-VAT jaqbel unanimament li meta l-Istati Membri jirrikorru għal din l-għażla biex jintaxxaw is-servizzi attwalment użati jew gawduti fit-territorju tagħhom dan ma jiddependix mit-trattament fiskali li għalih huma sugġetti s-servizzi barra mill-Komunità. B'mod partikolari, il-fatt li servizz jista' jiġi intaxxat f'pajjiż terz skont ir-regoli nazzjonali tiegħu ma jipprekludix Stat Membru milli jintaxxa dan is-servizz jekk fil-fatt jintuża jew jitgawda fit-territorju tiegħu" [traduzzjoni mhux ufficjali].

88. Fir-realtà, l-espressjoni "tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni" tirreferi għal trattament tat-taxxa *fil-livell tal-Unjoni*. Fi kliem ieħor, li Stat Membru jirrikorri għall-għażliet offruti mill-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 huwa sugġett għall-eżistenza ta' każ ta' taxxa doppja, ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni *fil-livell tal-Unjoni*.

²³ Kumitat tal-VAT, Linji Gwida li jorġu mid-89 laqgħa tat-30 ta' Settembru 2009, Dokument B, Taxud.D.1 (2010) 176579, nru 645, disponibbli fuq https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

89. Fir-rigward b'mod iktar speċifiku tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, huwa ovvju meta wiehed jirrikorri għal din id-dispożizzjoni dan ma jistax jiġi ġġustifikat mir-rieda li tiġi evitata taxxa doppja, peress li tirriżulta, fil-prattika, fit-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi msemmija fl-Istat Membru inkwistjoni.

90. Min-naħa l-oħra, li wiehed jirrikorri għal din l-għażla jista' jkun iġġustifikat mir-rieda li jiġi evitat każ ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fi hdan l-Unjoni.

91. Fil-kuntest tal-kawża prinċipali, ma huwiex ikkontestat li s-servizzi ta' roaming inkwistjoni ma humiex suġġetti għall-VAT fi Stat Membru ieħor. Għaldaqstant, meta r-Repubblika tal-Awstrija tinvoka l-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, bil-ħsieb li l-post ta' tali provvista ta' servizzi jiġi ttrasferit lejn it-territorju tagħha, bil-konsegwenza li dawn ikunu suġġetti għall-VAT Awstrijaka, huwa ġġustifikat mir-rieda li jiġi evitat każ ta' nuqqas ta' tassazzjoni fi hdan l-Unjoni.

92. Għaldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għat-tieni domanda kif ġej. Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-ħtieġa li tiġi evitata t-“tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni” hija ssodisfatta meta s-servizzi ta' roaming, bħal dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux suġġetti għall-VAT fi hdan l-Unjoni, li jikkostitwixxi każ ta' nuqqas ta' tassazzjoni fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. Min-naħa l-oħra, it-trattament fiskali f'pajjiż terz huwa irrilevanti għall-iskopijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

V. Konkluzjoni

93. Wara l-kunsiderazzjoni ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domandi preliminari tal-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija) kif ġej:

- 1) Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE tas-7 ta' Dicembru 2010 għandu jiġi interpretat fis-sens li servizzi ta' roaming li jippermettu l-użu ta' network tat-telefonija ċellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ċellulari stabbilit f'pajjiż terz lil utenti li għandhom id-domicilju jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dak il-pajjiż terz iżda li joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, għandhom ikunu kkunsidrati bħala s-suġġett ta' “użu effettiv” fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.
- 2) Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2010/88, għandu jiġi interpretat ukoll fis-sens li l-ħtieġa li tiġi evitata t-“tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni” hija ssodisfatta meta servizzi ta' roaming, bħal dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux suġġetti għall-VAT fi hdan l-Unjoni, li jikkostitwixxi każ ta' “nuqqas ta' tassazzjoni” fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. Min-naħa l-oħra, it-trattament fiskali f'pajjiż terz huwa irrilevanti għall-iskopijiet tal-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni.