Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

3 ta' Mejju 2012*

"Tassazzjoni — Sitt Direttiva tal-VAT — Artikolu 2 — Provvista ta' servizzi bi ħlas — Servizzi ta' telekomunikazzjonijiet — Skedi tat-telefon imħallsa minn qabel li jinkludu informazzjoni li tiffaċilita aċċess għal telefonati internazzjonali — Tqegħid fis-suq permezz ta' distributuri"

Fil-Kawża C-520/10,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ir-Renju Unit), permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Ottubru 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Novembru 2010, fil-proċedura

Lebara Ltd

vs

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis u T. von Danwitz (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

Reġistratur: K. Sztranc-Sławiczek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-13 ta' Ottubru 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Lebara Ltd, minn P. Lasok, QC, u M. Angiolini, barrister irrappreżentati minn S. Macherla, solicitor,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn S. Hathaway u L. Seeboruth, bħala aġenti, assistiti minn R. Hill, barrister,

— għall-Gvern Elleniku, minn K. Paraskevopoulou, M. Germani u I. Pouli, bħala aġenti,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels, M. de Ree u M. Bulterman kif ukoll minn M. J. Langer, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u C. Soulay, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-8 ta’ Diċembru 2011,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1) tas-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 — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta’ stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1 p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/92/KE, tas-7 ta’ Ottubru 2003 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 390, iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta’ kawża bejn Lebara Ltd (iktar ’il quddiem “Lebara”) u l-Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (iktar ’il quddiem il-“Commissioners”) li tikkonċerna avviż għall-ħlas tat-taxxa maħruġ minn dawn tal-aħħar relatat mat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) allegatament dovuta minn Lebara abbażi ta’ servizzi ta’ telekomunikazzjonijiet pprovduti minn din tal-aħħar matul ix-xahar ta’ Marzu 2005.

Il-kuntest ġuridiku

3 Skont l-ewwel u t-tieni paragarafu tal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill, tal-11 ta’ April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġislazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3, iktar ’il quddiem l-“Ewwel Direttiva”):

“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 jissuġġetta għall-VAT “il-provvista ta’ oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali”.

5 Skont l-Artikolu 5(1) ta’ din id-direttiva għandu jitqies bħala “provvista ta’ oġġetti” it-trasferiment tad-dritt ta’ sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

6 L-Artikolu 6 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“1. ‘Provvista tas-servizzi’ tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta’ oġġetti skond it-tifsira ta’ l-Artikolu 5.

Operazzjonijiet bħal dawn jistgħu jinkludu *inter alia*:

— assenjazzjoni ta’ proprjetà inkorporali, kemm jekk hija u kemm jekk mhix suġġetta għal att li jikkostitwixxi titolu,

[…]

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.

[…]"

7 Skont il-kliem tal-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, li jinsab taħt it-Titolu VI ta' din tal-aħħar, intitolat "Post ta' operazzjonijiet taxxabbli":

"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.

2. Iżda:

[…]

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 L-Artikolu 10(1) u (2) ta' din l-istess direttiva, li jinsab taħt it-Titolu VII ta' din tal-aħħar, intitolat "Fatt taxxabbli u intaxxar", huwa redatt kif ġej:

"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.

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 Lebara hija kumpannija stabbilita fir-Renju Unit li tipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet. Meta ġraw il-fatti fil-kawża prinċipali, hija kienet tqiegħed fis-suq għal dan il-għan, permezz ta' persuni taxxabbli stabbiliti f'diversi Stati Membri (iktar 'il quddiem id-"distributuri"), skedi tat-telefon immirati lejn persuni stabbiliti f'dawk l-Istati Membri li jkunu jixtieqa jagħmlu telefonati lejn pajjiżi terzi bi prezz vantaġġuż.

10 Fuq l-iskedi tat-telefon mibjugħa minn Lebara kien hemm indikati, b'mod partikolari, l-isem tat-trade mark, il-valur nominali espress fil-munita tal-Istat Membru tal-istabbiliment tad-distributur, numru wieħed jew iktar ta' ċentri ta' aċċess li għandhom jintużaw sabiex issir telefonata kif ukoll PIN code moħbi. Sabiex issir telefonata, kien suffiċjenti dik l-informazzjoni, partikolarment il-PIN code.

11 L-iskedi tat-telefon setgħu jintużaw biss sabiex isiru komunikazzjonijiet telefoniċi. Il-validità tagħhom kienet limitata, minn naħa, mill-valur nominali li kien indikat fuqhom u, min-naħa l-oħra, minn perijodu ddeterminat, li jibda jiddekorri mid-data tal-ewwel użu tagħha. Mal-iskadenza ta' dak il-perijodu, kien jintilef kull kreditu ta' telefonati li ma jkunx intuża.

12 Sabiex jagħmel telefonata ma' persuna f'pajjiż terz, l-utent kien juża n-numru lokali ta' aċċess li jidher fuq l-iskeda. Din it-telefonata kienet tiġi irċevuta min-netwerk ta' telekomunikazzjonijiet ta' operatur tat-telefonija lokali, li miegħu Lebara kienet ikkonkludiet minn qabel ftehim dwar id-dispożizzjoni ta' numru lokali speċjalizzat wieħed jew iktar, u kienet tintbagħat lejn is-switch telefoniku ta' Lebara u użat minn dan tal-aħħar fir-Renju Unit. Sussegwentement, is-sistema awtomatizzata ta' Lebara kienet titlob lill-utent sabiex idaħħal il-PIN code indikat fuq l-iskeda. Hekk kif il-PIN code kien jintgħaraf mis-sistema awtomatizzata, l-utenti kien idaħħal in-numru internazzjonali li jixtieq iċempel. Għaldaqstant, it-telefonata kienet tintbagħat lejn id-destinazzjoni finali minn fornituri ta' servizzi tat-telefonija li magħhom bl-istess mod Lebara kienet preċedentement ikkonkludiet ftehim li jagħtiha aċċess għan-netwerks internazzjonali tagħhom ta' telekomunikazzjonijiet.

13 Lebara ma kinitx tbigħ l-iskedi tat-telefon direttament lill-konsumaturi, iżda esklużivament permezz ta' netwerk ta' distributuri.

14 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li d-distributuri kienu jixtru l-iskedi tat-telefon mingħand Lebara bi prezz miftiehem, inferjuri għall-valur nominali ta' dawk l-iskedi, u sussegwentement kienu jbigħuhom mill-ġdid, taħt l-isem tagħhom jew taħt isem magħżul minnhom jew anki taħt it-trade mark ta' Lebara. Fi kwalunkwe każ, id-distributuri kienu jaġixxu f'isimhom proprju u għall-interessi tagħhom u mhux bħala aġenti ta' Lebara. L-iskedi tat-telefon kienu jinbiegħu kważi esklużivament lil utenti finali fl-Istat Membru tad-distributur, kemm direttament minn dan tal-aħħar, kif ukoll minn persuni taxxabbli oħra bħal bejjiegħa bl-ingrossa jew bl-imnut stabbiliti f'dak l-Istat Membru li jaġixxu bħala intermedjarji. Lebara la kienet taf u lanqas ma kienet tikkontrolla l-prezz tal-bejgħ mitlub mid-distributuri jew mill-intermedjarji l-oħra.

15 L-iskedi tat-telefon kienu jiġu attivati minn Lebara fuq talba tad-distributur, bil-kundizzjoni li dan tal-aħħar ikun ħallas għalihom. Għalkemm Lebara ma kinitx tkun taf l-identità tal-utent finali, hija kienet ħolqot sistemi li kienu jippermettulha li tintraċċa l-użu ta' kull skeda mibjugħa u li tiddetermina, b'mod partikolari, jekk din kinitx għadha valida u l-kreditu rimanenti tagħha, in-numri li permezz tagħhom saru telefonati bl-għajnuna ta' dik l-iskeda kif ukoll in-numri użati għat-telefonati. L-ebda distributur u l-ebda persuna oħra ma kellha aċċess għal dawk is-sistemi.

16 Lebara ma ħallset l-ebda VAT għall-bejgħ ta' skedi tat-telefon lid-distributuri, peress li dik it-tranżazzjoni kienet provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet li l-post fejn saret kien l-Istat Membru tal-istabbiliment tad-distributur, b'tali mod li kien dan tal-aħħar li kellu jħallas il-VAT f'dak l-Istat Membru, b'mod konformi mal-mekkaniżmu tar-reverse charge. Skont Lebara, l-użu effettiv tal-iskeda ma kienx jimplika li hija kienet qiegħda tipprovdi servizzi bi ħlas lill-utent finali.

17 Għall-kuntrarju, il-Commissioners ikkunsidraw li Lebara kellha tħallas il-VAT fir-Renju Unit sa fejn din il-kumpannija kienet tipprovdi, fir-realtà, żewġ servizzi: minn naħa, il-"ħruġ", li jseħħ fil-mument tal-bejgħ tal-iskeda lid-distributur u, min-naħa l-oħra, ix-"xiri mill-ġdid", li jseħħ waqt l-użu effettiv tal-iskeda mill-utenti finali. L-Isati Membri huma fil-libertà li jintaxxaw jew l-ewwel jew it-tieni provvista. Fir-Renju Unit, hija t-tieni waħda li hija intaxxata. Il-valur taxxabbli huwa kkostitwit mill-parti mill-ammont imħallsa mid-distributur lil Lebara li tikkorrispondi *pro rata* għall-użu reali tal-iskeda mill-utent finali tagħha b'konnessjoni mal-valur nominali ta' din tal-aħħar.

18 Abbażi ta' dan, il-Commissioners ħarġu avviż għall-ħlas tat-taxxa abbażi tal-VAT relatat mas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet pprovduti minn Lebara matul ix-xahar ta' Marzu 2005. Lebara ppreżentat rikors kontra dak l-avviż quddiem il-qorti tar-rinviju.

19 Din tal-aħħar tikkunsidra b'mod partikolari li, fid-dawl tal-prassi differenti fir-rigward tat-trattament fiskali ta' tali skedi tat-telefon li jeżistu f'ċerti Stati Membri, hemm riskju ta' taxxa doppju jew ta' nuqqas ta' taxxa fuq dħul li joriġina mit-tqegħid fis-suq ta' skedi tat-telefon. Peress li kkunsidra li s-soluzzjoni tal-kawża prinċipali tiddependi fuq l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) iddeċieda li jissospendi l-proċeduri quddiemu u li jagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"F'ċirkustanzi bħal dawk preżenti f'din il-kawża:

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?"

Fuq id-domandi preliminari

20 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tindirizza operatur tat-telefonija li jipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet li jikkonsistu fil-bejgħ lil distributur ta' skedi tat-telefon li jinkludu l-informazzjoni neċessarja kollha sabiex isiru telefonati internazzjonali permezz tal-infrastruttura pprovduta mill-imsemmi operatur u li jinbiegħu mill-ġdid mid-distributur, f'ismu proprju u għall-interessi tiegħu, lill-utenti finali, kemm direttament, kif ukoll permezz ta' persuni taxxabbli oħra bħal bejjiegħa bl-ingrossa jew bl-imnut. L-imsemmija qorti essenzjalment tistaqsi jekk huwiex meħtieġ li l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jiġi interpretat fis-sens li tali operatur tat-telefonija jipprovdi żewġ provvisti bi ħlas, waħda lid-distributur, fil-mument tal-bejgħ tal-iskeda tat-telefon lil dan tal-aħħar, u l-oħra lill-utent finali, meta dan tal-aħħar jagħmel telefonati billi jinqeda' mill-informazzjoni li jkun hemm fuq l-iskeda.

21 L-osservazzjonijiet ippreżentatii quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jsostnu, essenzjalment, tliet pożizzjonijiet differenti f'dak ir-rigward. Skont l-ewwel tnejn, l-operatur tat-telefonija jipprovdi servizz taxxabbli wieħed ta' telekomunikazzjonijiet, jew lid-distributur meta dak l-operatur ibigħlu l-iskeda tat-telefon, jew lill-utent finali meta jippermetti lil dan tal-aħħar l-użu effettiv tal-iskeda tat-telefon sabiex jagħmel telefonati. Skont it-tielet pożizzjoni, l-operatur jipprovdi żewġ provvisti differenti, fejn l-Istat Membru huwa fil-libertà li jagħżel liema minnhom jissuġġetta għall-VAT.

22 Bil-għan li tingħata risposta għall-ewwel domanda, hemm lok li jitfakkru l-għanijiet u r-regoli prinċipali tas-sistema komuni tal-VAT kif ukoll il-partikolaritajiet tas-sistema ta' tqegħid fiq-suq inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

23 Skont l-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva, il-prinċipju tas-sistema komuni tal-VAT jinvolvi l-applikazzjoni, fir-rigward ta' oġġetti u ta' servizzi ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum li għandha tkun eżattament proporzjonali għall-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li

jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju tal-ħlas tat-taxxa (ara, b'mod partikolari, s-sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Ġabra p. I-9373, punt 21, u tat-28 ta' Ottubru 2010, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-49/09, Ġabra p. I-10619, punt 44).

24 Madankollu, f'kull tranżazzjoni, il-VAT hija imposta biss wara li jitnaqqas l-ammont tal-VAT li jkun laqat direttament l-ispiża tad-diversi elementi li jikkostitwixxu l-prezz. Il-mekkaniżmu ta' tnaqqis huwa rregolat b'tali mod li l-persuni taxxabbli huma awtorizzati jnaqqsu mill-VAT dovuta l-ammonti ta' VAT li jkunu diġà tħallsu qabel fir-rigward tal-oġġetti jew servizzi b'tali mod li t-taxxa tolqot biss, f'kull stadju, il-valur miżjud u titħallas, b'mod definittiv, mill-konsumatur finali (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Banca popolare di Cremona, punt 22, u Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, punt 44).

25 Minn dan jirriżulta li l-VAT hija intiża li tolqot unikament il-konsumatur finali u li tkun perfettament newtrali fir-rigward tal-persuni taxxabbli li jintervjenu fil-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni ta' qabel l-istadju tal-ħlas finali tat-taxxa, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu saru (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-427/98, Ġabra p. I-8315, punt 29).

26 Barra minn hekk, mill-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li huma l-provvisti ta' oġġetti u ta' servizzi li huma suġġetti għal VAT u mhux il-ħlasijiet mwettqa bħala korrispettiv għal dawn tal-aħħar (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Ġabra p. I-7257, punt 17, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 50). Madankollu, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 10(2) tas-Sitt Direttiva, f'każ ta' ħlas minn qabel, jista' jkun hemm l-inċidenza tal-VAT qabel ma titwettaq il-provvista, dment li l-elementi rilevanti kollha tal-fatt taxxabbli, jiġifieri l-kunsinna jew il-provvista futura, jkunu diġà magħrufa (ara s-sentenza ċċitata iktar 'il fuq BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, punt 48).

27 Fl-aħħar, skont ġurisprudenza stabbilita, provvista ta' servizzi ssir biss "bi ħlas", fis-sens tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, u għaldaqstant tkun taxxabbli biss jekk ikun hemm relazzjoni legali bejn il-prestatarju u l-benefiċjarju li matulha jkun hemm skambju ta' provvisti reċiproki, fejn ir-remunerazzjoni li jirċievi l-prestatarju tkun il-korrispettiv effettiv tas-servizz mogħti lill-benefiċjarju. Għaldaqstant hija neċessarja l-eżistenza ta' rabta diretta bejn is-servizz ipprovdut u l-korrispettiv irċevut (ara b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Settembru 2009, RCI Europe, C-37/08, Ġabra p. I-7533, punti 24 u 30; tad-29 ta' Ottubru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, C-246/08, Ġabra p. I-10605, punti 44 u 45, kif ukoll tas-27 ta' Ottubru 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Ġabra p. I-10791, punti 18 u 19).

28 Fir-rigward tal-partikolaritajiet tas-sistema ta' tqegħid fis-suq inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hemm lok li jitfakkar li l-iskedi tat-telefon għandhom użu uniku sa fejn huma jippermettu biss li jsiru telefonati internazzjonali lejn destinazzjonijiet u permezz ta' rati definiti minn qabel. Għalhekk, huma jipprovdu d-dritt għal tip ta' servizz wieħed biss li n-natura u l-kwalità tiegħu huma ddeterminati minn qabel u li huwa suġġett għal rata waħda ta' taxxa.

29 It-tqegħid fis-suq tal-iskedi tat-telefon jitwettaq permezz ta' katina ta' distribuzzjoni li tinkludi tal-inqas operatur intermedjarju wieħed, jiġifieri d-distributur, bejn l-operatur tat-telefonija, li jipprovdi l-infrastruttura neċessarja sabiex isiru telefonati internazzjonali, u l-utent finali. Skont il-preżentazzjoni tal-fatti fid-deċiżjoni tar-rinviju, l-imsemmi distributur jbigħ mill-ġdid l-iskedi tat-telefon f'ismu proprju u għall-interessi tiegħu.

30 Barra minn hekk, il-prezz imħallas mill-utent finali sabiex jakkwista skeda tat-telefon, kemm direttament mingħand id-distributur u kemm mingħand bejjiegħ bl-imnut intermedjarju, ma huwiex neċessarjament identiku għall-valur nominali tal-imsemmija skeda. Fl-aħħar, l-operatur tat-telefonija, li ma jikkontrollax il-prezz tal-bejgħ mill-ġdid mitlub mid-distributuri jew mill-intermedjarji l-oħra, ma huwiex f'pożizzjoni li jsir jaf dan tal-aħħar.

31 Peress li provvista ta' servizzi hija taxxabbli biss jekk din issir bi ħlas, u dan jippreżumi l-eżistenza ta' reċiproċità bejn is-servizz ipprovdut u r-remunerazzjoni li tikkostitwixxi l-korrispettiv għal dan tal-aħħar, kif ġie rilevat fil-punt 27 ta' din is-sentenza, għandu jitfakkar li l-operatur tat-telefonija jirċievi biss ħlas effettiv wieħed fil-kuntest tal-provvista tas-servizzi tiegħu ta' telekomunikazzjonijiet.

32 F'dawk il-kundizzjonijiet, ma jistax jiġi kkunsidrat li l-operatur tat-telefonija jipprovdi żewġ provvisti ta' servizzi bi ħlas fis-sens tal-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, waħda lid-distributur u l-oħra lill-utent finali.

33 Bil-għan li jiġi identifikat il-benefiċjarju tal-unika provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas mill-imsemmi operatur u għaldaqstant l-unika provvista taxxabbli, jeħtieġ li jiġi ddeterminat min mid-distributur jew mill-utent finali huwa marbut mal-operatur tat-telefonija permezz ta' relazzjoni legali li matulha jiġu skambjati provvisti reċiproki.

34 F'dak ir-rigward, jeħtieġ li jiġi rrilevat, min naħa, li l-operatur tat-telefonija jipprovdi lid-distributur, permezz tal-bejgħ ta' skedi tat-telefon, l-informazzjoni neċessarja kollha sabiex isiru telefonati internazzjonali ta' tul partikolari permezz tal-infrastruttura li huwa jipprovdi, b'tali mod li b'dan huwa jittrasferixxi lid-distributur id-dritt li juża dik l-infrastruttura sabiex isiru tali telefonati. Għalhekk, l-operatur tat-telefonija jipprovdi servizz lid-distributur.

35 Dan is-servizz jaqa' taħt il-kunċett ta' "servizzi tat-telekomunikazzjonijiet", fis-sens tal-għaxar inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, dik id-dispożizzjoni tiddefinixxi dan il-kunċett b'mod wiesa', billi tinkludi mhux biss it-trażmissjoni ta' sinjali u ħsejjes bħala tali, iżda wkoll is-servizzi kollha "li għandhom x'jaqsmu [ma']" tali trażmissjoni, kif ukoll iċ-ċessjoni relatata mad-dritt ta' użu tal-mezzi għal tali trażmissjoni.

36 Min-naħa l-oħra, bħala korrispettiv għall-imsemmi servizz ta' telekomunikazzjonijiet, id-distributur iħallas il-prezz miftiehem mal-operatur tat-telefonija lil dan tal-aħħar.

37 Dak il-ħlas ma jistax jiġi kkunsidrat bħala ħlas imwettaq mill-utent finali lill-operatur tat-telefonija, anki jekk il-bejgħ mill-ġdid tal-iskeda tat-telefon mid-distributur u, fejn xieraq, mill-operaturi intermedjarji l-oħra iwassal finalment sabiex l-oneru tal-imsemmi ħlas jinġarr minn dak l-utent finali.

38 Fil-fatt, id-distributur ibigħ l-iskedi tat-telefon f'ismu proprju kif ukoll għall-interessi tiegħu u għandu wkoll id-dritt li jirkupra, tal-inqas għal parti minn dak il-bejgħ mill-ġdid, mingħand operaturi intermedjarji oħra bħal bejjiegħa bl-ingrossa u bl-imnut. Barra minn hekk, l-ammont li l-utent finali effettivament iħallas waqt l-akkwist tal-iskeda tat-telefon lid-distributur jew lil bejjiegħ bl-imnut intermedjarju ma huwiex neċessarjament identiku għall-prezz imħallas mid-distributur lill-operatur tat-telefonija jew għall-valur nominali tal-iskeda u l-operatur tat-telefonija ma huwiex f'pożizzjoni li jsir jaf dak l-ammont. Barra minn hekk, l-identità tal-utent finali ta' skeda tat-telefon ma tkunx neċessarjament magħrufa fil-mument tal-ħlas imwettaq mid-distributur lill-operatur tat-telefonija, partikolarment meta l-iskeda tkun maħsuba sabiex tinbiegħ mill-ġdid minn operatur intermedjarju ieħor.

39 Fid-dawl ta' dawk iċ-ċirkustanzi, ma jistax jiġi kkunsidrat li, permezz tal-ħlas tiegħu lill-operatur tat-telefonija, id-distributur jgħaddi unikament ir-remunerazzjoni mħallsa mill-utent finali lill-operatur tat-telefonija u għalhekk joħloq rabta diretta bejniethom.

40 Barra minn hekk, peress li l-utent finali ma għandu l-ebda dritt għal rimbors, mingħand l-operatur tat-telefonija, għal kreditu eventwali ta' telefonati li ma jkunx intuża matul il-perijodu ta' validità tal-iskeda, l-eżistenza ta' rabta diretta bejn dak l-utent u l-operatur tat-telefonija ma tistax tiġi stabbilita abbażi ta' tali dritt.

41 Minn dak kollu li ntqal jirriżulta li jeżisti skambju ta' provvisti reċiproki, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 27 ta' din is-sentenza, bejn l-operatur tat-telefonija u d-distributur fil-mument tal-bejgħ inizjali tal-skedi tat-telefon lil dan tal-aħħar.

42 Għalhekk, l-osservanza tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva u tal-prinċipju ta' newtralità fiskali hija żgurata fil-każ tal-eżistenza ta' katina ta' distribuzzjoni ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, partikolarment meta d-distributur ma jbigħx l-iskedi direttament lill-utent finali. Fil-fatt, kemm il-bejgħ inizjali ta' skeda tat-telefon kif ukoll il-bejgħ sussegwenti tagħha huma tranżazzjonijiet taxxabbli. F'kull stadju tal-katina, il-VAT hija eżattament proporzjonali għall-prezz imħallas u tippermetti t-tnaqqis tat-taxxa mħallsa fuq l-input. B'mod partikolari, fil-mument tal-aħħar bejgħ ta' skeda tat-telefon lill-utent finali, il-VAT hija eżattament proporzjonali għall-prezz imħallas minn dan tal-aħħar għall-akkwist tal-iskeda, anki jekk dak il-prezz ma jkunx identiku għall-valur nominali tal-iskeda.

43 Konsegwentement, hemm lok li tingħata risposta għall-ewwel domanda li l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li operatur tat-telefonija, li jipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet li jikkonsistu fil-bejgħ lil distributur ta' skedi tat-telefon li jinkludu l-informazzjoni neċessarja kollha sabiex isiru telefonati internazzjonali permezz tal-infrastruttura pprovduta mill-imsemmi operatur u li jinbiegħu mill-ġdid mid-distributur, f'ismu proprju u għall-interessi tiegħu, lil utenti finali, kemm direttament kif ukoll permezz ta' persuni taxxabbli oħra bħal bejjiegħa bl-ingrossa jew bl-imnut, jipprovdi provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet bi ħlas lid-distributur. Għall-kuntrarju, l-imsemmi operatur ma jipprovdix it-tieni provvista ta' servizzi bi ħlas lill-utent finali meta dan tal-aħħar, wara li jkun akkwista l-iskeda tat-telefon, jeżerċita d-dritt li jagħmel telefonati billi jinqeda' mill-informazzjoni li jkun hemm fuq din l-iskeda.

44 Fid-dawl tar-risposta għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l-ispejjeż

45 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 2(1) tas-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 — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2003/92/KE, tas-7 ta' Ottubru 2003, għandu jiġi interpretat fis-sens li operatur tat-telefonija, li jipprovdi servizzi ta' telekomunikazzjonijiet li jikkonsistu fil-bejgħ lil distributur ta' skedi tat-telefon li jinkludu l-informazzjoni neċessarja kollha sabiex isiru telefonati internazzjonali permezz tal-infrastruttura pprovduta mill-imsemmi operatur u li jinbiegħu mill-ġdid mid-distributur, f'ismu proprju u għall-interessi tiegħu, lil utenti finali, kemm direttament kif ukoll permezz ta' persuni taxxabbli oħra bħal bejjiegħa bl-ingrossa jew bl-imnut, jipprovdi provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet bi ħlas lid-distributur. Għall-kuntrarju, l-imsemmi operatur ma jipprovdix it-tieni provvista ta' servizzi bi ħlas lill-utent finali meta dan tal-aħħar, wara li jkun akkwista l-iskeda tat-telefon, jeżerċita d-dritt li jagħmel telefonati billi jinqeda' mill-informazzjoni li jkun hemm fuq dik l-iskeda**.

Firem