

Edizzjoni Provviżorja

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SAUGMANDSGAARD ØE

ippreżentati fit-22 ta' Ottubru 2020 (1)

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 ġellulari – Servizzi ta' roaming – Ittadini 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 kkonfermat – Rekwiżit ta' użu effettiv jew ta' tgawdija 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-pajjiżi terzi”

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 2006/112 (2).

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 iċ-ċhe li joqogħdu temporanjament fl-Awstrija, li jikkonsistu f'li jingħataw aċċess għal netwerk tat-telefonija ġellulari f'dan l-Istat Membru.

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-verġoni 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 tagħha (3).

6. Id-Direttiva 2006/112 għandha t-Titolu V bl-isem "Post ta' transazzjonijiet taxxabli". Fi 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, 59a u 59b tad-Direttiva 2006/112 jidhru taħt it-Taqsima 3 (4).

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

"Il-post tal-forniment tas-servizzi li jgħid lil persuna mhux taxxabli 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".

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) iqsu 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 jsew iżjed barra [l-Unjoni];

b) iqsu 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 jsew iżjed fit-territorju tagħhom.

Madankollu, din id-dispożizzjoni m'għandhiex tapplika għas-servizzi fornuti elettroniċament fejn

dawk is-servizzi jing?ataw lil persuni mhux taxxabbli li ma jkunux stabbiliti [fl-Unjoni]"

10. L-Artikolu 59b ta' din l-istess direttiva jg?id:

"Sal-31 ta' Di?embru 2009, l-Istati Membri g?andhom japplikaw [il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a] g?al servizzi ta' xandir bir-radju u bit-televi?joni, kif imsemmija fil-punt (j) ta' l-ewwel paragrafu ta' l-Artikolu 59, furnuti lil persuni li m'humix taxxabbli li huma stabbiliti fi Stat Membru, jew li g?andhom l-indirizz permanenti tag?hom jew li ?eneralment huma residenti fi Stat Membru, minn persuna taxxabbli li stabbiliet in-negożju tag?ha barra l-[Unjoni] jew li g?andha stabbiliment fiss hemmhekk minn fejn ji?u furnuti s-servizzi, jew li, fin-nuqqas ta' tali post ta' negożju jew stabbiliment fiss, g?andha l-indirizz permanenti jew hi ?eneralment residenti barra l-[Unjoni]."

B. Id-dritt Awstrijak

11. L-Artikolu 3a tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg?) tal-1994 (BGBl. 663/1994, iktar 'il quddiem l-"UstG 1994"), fil-ver?joni tag?ha applikabbli fil-kaw?a prin?ipali (BGBl. I 34/2010), jipprovdi:

"[...]

(13) Provvisi o?rajn, fis-sens tal-paragrafu 14, huma kkunsidrati li jinsabu:

a) jekk il-klijent ma huwiex imprenditur, fis-sens tal-paragrafu 5(3) u m'g?andux id-domi?ilju, is-sede jew ir-residenza abitwali tieg?u fit-territorju tal-[Unjoni], il-provvista l-o?ra hija kkunsidrata b?ala li tinsab fid-domi?ilju, fis-sede jew fir-residenza abitwali tal-klijent fit-territorju tal-pajji? terz;

[...]

(14) Il-provvisti li ?ejjin huma kkunsidrati b?ala provvisi o?ra fis-sens tal-paragrafu 13:

[...]

12. is-servizzi ta' telekomunikazzjoni;

[...]

(16) Biex ji?u evitati ka?ijiet ta' taxxa doppja, ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, il-Bundesminister für Finanzen (il-Ministru Federali g?all-Finanzi) jista' jipprovdi, permezz ta' regolament, li provvisi o?ra li l-post ta' provvista tag?hom huwa ddeterminat skont il-paragrafi 6, 7, 12 jew 13(a), huma kkunsidrati li jinsabu fil-post fejn dawn il-provvisti o?ra jintu?aw jew jitgawdew. G?aldaqstant, il-post tal-provvista l-o?ra jista' jitqies li jinsab:

1. fit-territorju tal-pajji? terz minflok fit-territorju nazzjonali; u

2. fit-territorju nazzjonali minflok fit-territorju tal-pajji? terz. Din id-dispo?izzjoni ma tapplikax g?al servizzi fis-sens tal-paragrafu 14(14), meta l-klijent ma jkunx imprenditur, fis-sens tal-paragrafu 5(3), u ma jkollux id-domi?ilju, is-sede jew ir-residenza abitwali tieg?u fit-territorju tal-[Unjoni]."

12. Skont ir-regolament tal-Ministru Federali g?all-Finanzi dwar it-trasferiment tal-post ta' provvisi o?ra relatati ma' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, ta' xandir bir-radju u bit-televi?joni (BGBl. II 383/2003), fil-ver?joni applikabbli g?at-tilwima fil-kaw?a prin?ipali (BGBl. II 221/2009):

“Skont l-Artikolu 3a(10)(13) u l-Artikolu 3a(10)(14), u l-Artikolu 3a(13) tal-UstG 1994 fil-ver?joni tal-Li?i Federali BGBl. I 71/2003, nordnaw dan li ?ej:

Artikolu 1. Fejn il-post ta’ provvista msemija fl-Artikolu 3a(4)(12) u fl-Artikolu 3a(4)(13) tal-UStG 1994, BGBl. 663, fil-ver?joni tal-Li?i 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 tintu?a jew titgawda hemmhekk.

Artikolu 2. Huma kkunsidrati b?ala servizzi ta’ telekomunikazzjoni s-servizzi li g?andhom b?ala l-g?an it-tra?missjoni, l-emissjoni u r-re?ezzjoni ta’ sinjali, kitbiet, xbihat u ?sejjes jew informazzjoni ta’ kull tip bil-wajer, bir-radju, b’mezzi otti?i jew b’mezzi o?ra elettromanjeti?i, inklu? l-assenjazzjoni u l-kon?essjoni relatata ta’ dritt g?all-u?u ta’ mezzi g?al tali tra?missjoni, emissjoni jew re?ezzjoni.”

III. Il-kaw?a prin?ipali, id-domandi preliminari u l-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

13. SK Telecom hija kumpannija tat-telefonija ?ellulari stabbilita fil-Korea t’Isfel.

14. Fl-2011, SK Telecom ipprovdiet servizzi tat-telefonija ?ellulari lil u?ud mill-klijenti tag?ha, ibba?ati wkoll fil-Korea t’Isfel, li kienu qeg?din temporanjament joqog?du fl-Awstrija.

15. Sabiex dawn in-nies ikunu jistg?u ju?aw il-mowbajls tag?hom matul il-waqfa tag?hom fl-Awstrija, operatur tan-netwerk Awstrijak g?amel in-netwerk tieg?u disponibbli g?al SK Telecom bi ?las ta’ tariffa g?all-u?u flimkien mal-VAT Awstrijaka (20 %).

16. SK Telecom, min-na?a tag?ha, iffatturat tariffi ta’ roaming lill-klijenti tag?ha g?all-u?u tan-netwerk Awstrijak.

17. SK Telecom imbag?ad ressqet talba g?ar-rimbors tal-VAT li kienet ?iet iffatturata lilha mill-operatur tan-netwerk Awstrijak.

18. Il-Finanzamt ?a?ad din it-talba g?al rimbors. Din i?-?a?da kienet ibba?ata, essenzjalment, fuq l-obbligu li ji?u su??etti g?all-VAT Awstrijaka t-tariffi ta’ roaming iffatturati minn SK Telecom lill-klijenti tag?ha, skont ir-regolament Awstrijak dwar it-trasferiment tal-post tal-provvisti, peress li dawn is-servizzi ta’ telekomunikazzjoni ma kinux su??etti, fil-Korea t’Isfel, g?al taxxa paragonabbli mal-VAT Awstrijaka. Peress li SK Telecom wettqet tran?azzjonijiet taxxabli fl-Awstrija, ma setg?etx tibbenefika mir-rimbors tal-VAT fil-kuntest tal-pro?edura ssimplifikata ta’ rimbors.

19. Billi l-appell tag?ha quddiem il-Finanzamt ?ie mi??ud, SK Telecom ippre?entat rikors ?did 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-kaw?a, laqg?et ir-rikors ta’ SK Telecom. Dik il-qorti tisperifika li bba?at id-de?i?joni tag?ha mhux fuq xi tassazzjoni paragonabbli fil-pajji? terz, i?da fuq l-inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tar-regolament Awstrijak dwar it-trasferiment tal-post tal-provvisti, li bis-sa??a 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 jerri?ulta li Stat Membru jista’ jittrasferixxi l-post tal-provvista g?at-territorju tieg?u biss fir-rigward tas-servizzi ta’ telekomunikazzjoni pprovduti lil persuni mhux taxxabli stabbiliti fi ?dan 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 tag?ha stabbiliti fil-Korea t’Isfel ju?aw l-abbonament tat-telefonija ?ellulari tag?hom fl-Awstrija, bl-u?u tan-netwerk tat-telefonija ?ellulari Awstrijaka, ma

tikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabli fit-territorju Awstrijak. SK Telecom hija għalhekk support intitolata li tikseb, ta' il-proċedura ssimplifikata ta' rimbors, ir-imbors tal-VAT Awstrijaka m'allsa lill-operatur ta' netwerk Awstrijak.

23. Wara rikors għal Reviżjoni ordinarju ppreżentat 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'każijiet 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-leġislatur Awstrijak leġittimament 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 rinviu mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva), il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) għad għandha dubji dwar il-kompatibbiltà ta' dan ir-reżim nazzjonali mal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112.

27. Huwa f'dawn iż-żirkustanzi li l-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li jsejnin 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' azzjoni għall-netwerk tat-telefonija ċellulari nazzjonali sabiex jiġi stabbiliti telefonati li jkunu deġen 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-domiżilju 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-domiżilju jew ir-residenza abitwali tiegħu fit-territorju tal-[Unjoni], sempliċement għaliex, fil-pajjiż terz, is-servizzi ta' telekomunikazzjoni ma huma sużżetti għall-ebda taxa komparabbli [għall-VAT] prevista mid-dritt tal-Unjoni?"

28. It-talba għal deċiżjoni preliminari jiet irreżistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Awwissu 2019.

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

IV. **Analiżi**

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' jitransferixxi lejn it-territorju tiegħu l-post ta' servizzi ta' roaming li jippermetti l-użu ta' netwerk tat-telefonija mobbli li jinsab f'dak l-Istat Membru, fejn dawn is-servizzi jkunu pprovduti minn operatur tat-telefonija mobbli stabbilit f'pajjiż terz lil utenti li għandhom id-domiċilju tagħhom jew ir-residenza abitwali tagħhom f'dan il-pajjiż terz iċ-ċiż li joqogħdu temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.

31. Wara li ppreżentajt 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 meħtieġ li jitwiebu 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 ineqsi kull dubju li jista' jeżisti dwar l-implikazzjonijiet prattiċi ta' din il-kawża.

33. Servizz ta' roaming tat-telefonija mobbli, b'al dan inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jinvolve żewġ provvisti ta' servizzi għall-iskopijiet tal-VAT.

34. L-ewwel provvista ta' servizzi tikkonferma biss impriżi tat-telekomunikazzjonijiet, bl-esklużjoni ta' utenti tat-telefown (relazzjoni *business-to-business* jew "B2B"). Operatur ta' netwerk attiv fil-pajjiż ta' roaming (l-Awstrija) jifta' in-netwerk tiegħu għal operatur tat-telefonija mobbli stabbilit fil-pajjiż ta' oriġini (SK Telecom, stabbilita fil-Korea) għal prezz ta' tariffa.

35. It-tieni provvista ta' servizzi tpoġġi f' relazzjoni lill-operatur tat-telefonija mobbli 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'hekk mod, lill-utenti fil-pajjiż ta' roaming (l-Awstrija) l-aċċess għan-netwerk li jkun kiseb minn qabel b'al 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' netwerk Awstrijak).

37. Fil-fatt, l-operatur ta' netwerk 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 aġditalha dan ir-imbors, billi argumenta li t-tieni provvista ta' servizzi kienet ukoll suġġetta għall-VAT Awstrijaka.

38. B'hekk, skont ir-risposti li ser jingħataw mill-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi magħmula, huma possibbli żewġ soluzzjonijiet għat-tliwima fil-kawża prinċipali, kif tustament 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 tallas 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 żerti riservi dwar l-issużettar 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 Telecom(5).

40. Ma jidhir li huwa opportun li l-Qorti tal-Ġustizzja tindirizza din il-problema minnabba li, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ma jietx 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-suġġett.

41. Fi kwalunkwe każ, din l-inqerterza 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-issuġġett 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-Ġustizzja (6), li jiġu sseparati d-diversi komunikazzjonijiet li joriġinaw 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 inieix konvint b'din il-linja ta' argumentazzjoni. Infakkar li, għall-finijiet tal-VAT, kull provvista għandha normalment titqies b'ala distinta u indipendenti (7). Għalhekk, huwa biss meta jew 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 b'ala li jiffurmaw servizz wieċed għal skopijiet tal-VAT (8).

44. Issa, is-servizzi ta' roaming b'ala daww inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jikkonsistu fl-offerta ta' aġġess għal netwerk 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 jument indika l-Gvern Spanjol, fil-prattika l-fatturi indirizzati lill-utenti ġeneralment jippermettu li wieġed jidentifika s-servizzi ta' roaming b'ala servizzi separati mill-aġġess għan-netwerk lokali. Dawn il-fatturi juru b'mod partikolari n-numru ta' seġiet deċlin u jerin, kif ukoll id-dejta kkunsmata, grazzi għas-servizzi ta' roaming, fuq in-netwerk tal-Istat miġjur. Għalhekk, għalkemm il-klijent irid ikollu kuntratt mal-operatur tal-pajjiż ta' oriġini tiegħu biex jaġġedi għalih, is-servizzi ta' roaming jikkostitwixxu servizz differenti u mhux aġġessorju għal dak li l-operatur jipprovd lill-klijenti tiegħu biex jaġġedu għan-netwerk lokali.

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' jerti provvisti ta' servizzi (9).

47. B'ala punt preliminari, ninnota li l-qorti tar-rinviju tibbaħ ruħha jument fuq il-premessa li s-servizzi ta' roaming inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu "servizzi ta' telekomunikazzjoni" fis-sens tal-Artikolu 24(2) tad-Direttiva 2006/112 (10). Din il-premessa ma jiet ikkontestata minn ebda waħda mill-partijiet li pprejentaw osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja.

48. Fin-nuqqas ta' kwalunkwe deroga prevista mil-li?i nazzjonali skont l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, jirri?ulta mill-Artikolu 59(i) ta' din id-direttiva li l-post tal-provvista ta' servizzi ta' telekomunikazzjoni, ipprovduti lil persuna mhux taxxabbli li hija stabbilita jew li g?andha d-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?ha barra l-Unjoni, huwa l-post fejn din il-persuna hija stabbilita jew g?andha d-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?ha, ji?ifieri *barra mill-Unjoni*.
49. Fi kliem aktar sempli?i, din id-dispo?izzjoni tipprovdi li s-servizzi ta' telekomunikazzjoni pprovduti lil persuni mhux taxxabbli li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom barra l-Unjoni *ma humiex su??etti g?all-VAT*.
50. Madankollu, l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 joffri lill-Istati Membri l-possibbiltà li jidderogaw minn dan il-prin?ipju ta?t ?erti kundizzjonijiet, billi jittrasferixxu l-post ta' dawn il-provvisti ta' servizzi g?at-territorju tag?hom.
51. Jirri?ulta mit-talba g?al de?i?joni preliminari, kif ukoll mill-osservazzjonijiet tal-Gvern Awstrijak u tal-Kummissjoni, li r-Repubblika tal-Awstrija g?amlet u?u minn din il-possibbiltà billi adottat ir-regolament tal-Ministru Federali g?all-Finanzi dwar it-trasferiment tal-post ta' provvisti o?ra relatati ma' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, ta' xandir bir-radju u bit-telewi?joni, fil-ver?joni applikabbli g?at-tilwima fil-kaw?a prin?ipali (11).
52. Nippre?i?a li l-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112 jag?milha *obbligatorja* li l-post tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni ji?i trasferit meta dawn ji?u pprovduti lil persuni li ma humiex taxxabbli i?da li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom *fi ?dan l-Unjoni*. Din l-a??ar kundizzjoni ma hijiex issodisfatta fir-rigward tas-servizzi inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, billi dawn huma pprovduti lil persuni li ?ertament mhumieq taxxabbli, i?da li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom *barra mill-Unjoni*, ji?ifieri fil-Korea t'Isfel. G?aldaqstant, din id-dispo?izzjoni hija irrilevanti biex ting?ata risposta g?ad-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju, kif ?ustament indikaw il-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni.
53. Nippre?i?a wkoll li l-kamp ta' applikazzjoni tal-*g?a?la offruta* fl-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 huwa usa' minn dak tal-*obbligu impost* fl-Artikolu 59b ta' dik id-direttiva, kif ?ustament sostniet il-Kummissjoni. Fi kliem ie?or, u kif dan jirri?ulta mill-kliem ta' dawn i?-?ew? dispo?izzjonijiet, l-*g?a?la offruta* lill-Istati mill-Artikolu 59a ta' din id-direttiva ma hijiex ristretta g?all-*ka?ijiet imsemmija* fl-Artikolu 59b ta' dik l-istess direttiva.
54. Wara li ntqal dan, hemm lok, sabiex ting?ata risposta g?ad-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju, li ji?u e?aminati l-kundizzjonijiet li g?alhom hija su??etta l-implimentazzjoni, minn Stat Membru, tal-*g?a?la offruta* mill-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 biex ji?i trasferit g?at-territorju tieg?u l-post ta' ?erti provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari t-telekomunikazzjonijiet.
55. G?andha ssir distinzjoni bejn ?ew? kundizzjonijiet f'dan ir-rigward.
56. L-ewwel nett, "l-u?u effettiv jew it-tgawdija tas-servizzi" g?andu jse?? fit-territorju tal-Istat Membru kkon?ernat. Din il-kundizzjoni hija s-su??ett tal-ewwel domanda mag?mula mill-qorti tar-rinviju.
57. It-tieni nett, l-Istati Membri jistg?u jag?mlu u?u minn din l-*g?a?la* "[s]abiex ti?i evitata tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni". Din il-kundizzjoni hija s-su??ett tat-tieni domanda.

C. Dwar ir-rekwi?it ta' u?u effettiv jew it-tgawdija ta' servizzi fit-territorju tal-Istat Membru

kkon?ernat (l-ewwel domanda)

58. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tipprova tivverifika, essenzjalment, jekk il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta' roaming li jippermettu l-u?u ta' netwerk tat-telefonija ?ellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ?ellulari stabbilit f'pajji? terz lil utenti li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f'dak il-pajji? terz i?da joqog?du temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, g?andhomx ji?u kkunsidrati b?ala s-su??ett tal-“u?u effettiv jew it-tgawdija” fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.
59. Il-Gvern Awstrijak u dak Spanjol kif ukoll il-Kummissjoni jipproponu li din id-domanda ting?ata risposta fl-affermattiv, kuntrarjament g?al SK Telecom.
60. Qabel ma ting?ata risposta g?al din id-domanda, jiddispa?ini nindika l-e?istenza ta' inkonsistenzi kemxejn sorprendenti, innotati wkoll minn SK Telecom, bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i tal-espressjoni “u?u effettiv u t-tgawdija tas-servizzi” li hemm fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, skont il-ver?jonijiet lingwisti?i kkonsultati, din l-espressjoni tie?u s-sura ta' “u?u effettiv jew it-tgawdija” jew inkella “u?u effettiv u t-tgawdija”.
61. Din l-espressjoni tori?ina mill-Artikolu 9(3) pre?edenti tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE (12). Issa, fir-rigward ta' din id-dispo?izzjoni, kienet te?isti di?à disparità bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i li ju?aw il-kon?unzjoni “jew” u dawk li ju?aw il-kon?unzjoni “u” (13). Nippre?i?a li dik id-dispo?izzjoni kienet ?iet interpretata mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Athesia Druck, li kienet tikkon?erna s-servizzi ta' reklamar, madankollu ming?ajr ma solviet il-kwistjoni ta' din id-disparità bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i (14).
62. Fil-proposta tag?ha g?al riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, li wasslet g?all-adozzjoni tad-Direttiva 2006/112, jidhirli li l-Kummissjoni kienet ipproponiet armonizzazzjoni tal-ver?jonijiet lingwisti?i kollha billi tirrakkomanda l-u?u tal-kon?unzjoni “jew” (15).
63. B'mod kurju?, meta ?iet adottata d-Direttiva 2006/112, il-kamp tal-“jew” ?ertament reba? ?afna aderenti skont l-imsemmija proposta, i?da ma kellux reb?a totali. Fil-fatt, il-ver?jonijiet bil-lingwa Ingli?a, Olandi?a u Svedi?a tal-Artikolu 58 (l-Artikolu 59a futur) ta' din id-direttiva, fil-ver?joni inizjali tag?ha, baqq?u fidili lejn il-kamp tal-“u” (16).
64. Biex ikomplu jikkomplicaw ru?hom iktar l-affarijiet, l-adozzjoni tad-Direttiva 2008/8 qalbet bosta ver?jonijiet lingwisti?i — notevolment il-ver?jonijiet bil-lingwa Taljana u Portugi?a — g?all-kamp tal-“u”. G?alhekk, il-ver?jonijiet lingwisti?i 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 nenfasizza li din id-disparità baqq?et sal-lum, fil-ver?joni ta' din id-direttiva li tirri?ulta mill-emendi mag?mula mid-Direttiva (UE) 2020/285 (18).
66. Fil-fehma tieg?i, l-imperattivi ta?-?ertezza legali jirrikjedu li din id-disparità bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 ti?i solvuta.
67. Skont il-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, b'mod partikolari fil-qasam tal-le?i?lazzjoni tal-VAT, id-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni g?andhom ji?u interpretati u applikati b'mod uniformi, fid-dawl tal-ver?jonijiet stabbiliti fil-lingwi kollha tal-Unjoni Ewropea. Fil-ka? ta' disparità bejn il-ver?jonijiet lingwisti?i varji ta' test tad-dritt tal-Unjoni, id-dispo?izzjoni inkwistjoni g?andha ti?i interpretata fid-dawl tal-istruttura ?enerali u tal-iskop tar-regoli li hija tikkostitwixxi komponent tag?hom (19).

68. Skont din il-*urisprudenza*, hemm, fl-opinjoni tieg*hi*, erba' ra²unijiet li ji²ustifikaw li l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 ji²i interpretat b²ala li jirrikjedi u²u effettiv *jew* it-tgawdija tas-servizzi kkon²ernati fit-territorju tal-pajji² tal-Istat Membru.
69. Fl-ewwel lok, din l-interpretazzjoni hija skont ir-rieda espli²ita tal-Kummissjoni, fi²-²mien tal-proposta tag²ha g²al riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, ta' armonizzazzjoni tal-ver²jonijiet lingwisti²i kollha favur l-espressjoni “l-u²u effettiv *jew* it-tgawdija”, kif indikajt fil-punt 62 ta' dawn il-konkluz²jonijiet. Din ir-rieda ma jidhirx li kienet ²iet ikkontestata mil-le²i²latur tal-Unjoni, ji²ifieri l-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u l-Parlament Ewropew fir-rigward ta' din id-direttiva, b'tali mod li ²-²amma tad-disparità bejn il-ver²jonijiet lingwisti²i tista' tkun ir-ri²ultat ta' traduzzjonijiet xi ftit infeli²i ta' din l-espressjoni.
70. Fit-tieni lok, din l-interpretazzjoni hija konsistenti mar-rieda tal-le²i²latur tal-Unjoni li jiddefinixxi l-post tal-provvista ta' servizzi, b²ala regola ²enerali, b²ala l-post tal-konsum effettiv tag²hom (20). Barra minn hekk, din ir-rieda hija skont l-opinjoni espressa mill-Kumitat tal-VAT dwar dan is-su²ett (21), kif ²ustament innota l-Gvern Awstrijak: “Il-Kumitat tal-VAT jaqbel kwa²i unanimament li l-post tal-u²u effettiv *jew* it-tgawdija tas-servizzi ta' telekomunikazzjonijiet, tas-servizzi ta' xandir bir-radju u bit-televi²joni, u tas-servizzi elettron²i huwa meqjus il-post fejn il-klijent *ikun jista' effettivament ju²a s-servizz* ipprovdut lilu. F'²irkustanzi normali, dan ikun il-post fi²iku fejn jing²ata s-servizz” [traduzzjoni mhux uff²jali].
71. Fit-tielet lok, din l-interpretazzjoni hija essenzjali mil-lat semantiku min²abba r-relazzjoni bejn it-termini “u²u” u “tgawdija”. L-Académie Française tiddefinixxi l-“exploitation” [tgawdija] b²ala “l'action d'exploiter un bien, de le faire valoir, de le gérer, en vue d'en tirer un profit ” [l-att biex tgawdi o²ett, li tasserixxih, li ti²estih, biex tie²u benefi²ju minnu]. Skont din id-definizzjoni tas-soltu, ma jidhirlix possibbli li tgawdi o²ett *ming²ajr ma tu²ah*. Fi kliem ie²or, kwalunkwe tgawdija tippre²upponi u²u, bl-espressjoni tal-a²ar ikollha tifsira aktar ²enerali.
72. G²aldaqstant, il-kelma “u²u” ma jkollha l-ebda effett utli fl-espressjoni “u²u effettiv *u* t-tgawdija” (li dejjem ikun je²tie² tgawdija), i²da mhux fl-espressjoni “u²u effettiv *jew* it-tgawdija” (li tirri²feri kemm g²as-sempli²i u²u kif ukoll g²at-tgawdija).
73. Fl-a²ar nett, u fir-raba' lok, l-interpretazzjoni favur l-espressjoni “u²u effettiv *jew* it-tgawdija” tirri²ulta mill-kuntest li fih hemm l-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112. It-terminu “tgawdija” g²andu konnotazzjoni ekonomika, kif jidher mid-definizzjoni stabbilita mill-Akkademja Fran²i²a, i²itata iktar 'il fuq. Issa, skont l-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva, kull attivit²a ekonomika tinvolvi, b'xi e²ez²jonijiet, l-issu²ettar g²all-VAT. G²alhekk, l-espressjoni “u²u effettiv *jew* it-tgawdija” g²andha t-tendenza li teskludi s-servizzi pprovduti lil persuni mhux su²etti g²all-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 59a ta' dik id-direttiva, peress li dawn ma “jgawdux” minn dawn is-servizzi.
74. Interpretazzjoni b²al din tkun inkompatibbli mal-kuntest normattiv li fih tid²ol din id-dispo²izzjoni, u dan g²al mill-inqas ²ew² ra²unijiet. Minn na²a, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 jeskludi spe²ifikament ²erti servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabbli mill-kamp ta' applikazzjoni tag²ha, li lo²ikament jimplika li servizzi b²al dawn huma, b²ala prin²ipju, koperti b'din id-dispo²izzjoni. Min-na²a l-o²ra, dan l-Artikolu 59a jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw mill-Artikolu 59 ta' din id-direttiva, li jirrigwarda esklu²ivament servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabbli.
75. G²alhekk, u fil-qosor, ma huwiex ikkontestat li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda servizzi pprovduti lil persuni mhux taxxabbli. Issa, persuni mhux taxxabbli ma “jgawdux” is-servizzi pprovduti lilhom, li jimplika attivit²a ekonomika, huma

sempli?iment “ju?awhom”. G?alhekk, din id-dispo?izzjoni g?andha ne?essarjament ti?i interpretata fis-sens li te?tie? “u?u effettiv *jew* it-tgawdija” tas-servizzi fit-territorju tal-Istat Membru kkon?ernat.

76. Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jiena niddedu?i li l-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li jirrikjedi l-u?u *jew* it-tgawdija effettiva tas-servizzi fit-territorju tal-Istat Membru kkon?ernat.

77. Issa, fil-fehma tieg?i, ftit hemm dubju li s-servizzi ta' roaming, b?al dawn inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, huma tabil?aqq is-su??ett ta' *u?u* effettiv fit-territorju tal-Istat Membru kkon?ernat.

78. Infakkar li dawn is-servizzi ta' roaming g?andhom x'jaqsmu biss mal-u?u ta' netwerk tat-telefonija ?ellulari li jinsab fl-Istat Membru kkon?ernat minn utenti li joqog?du temporanjament f'dan l-Istat Membru, ji?ifieri l-Awstrija fil-ka? fil-kaw?a prin?ipali, u dan bl-esklu?joni tal-parti tas-servizzi ta' telekomunikazzjoni li tinvolvi l-u?u ta' netwerk tat-telefonija ?ellulari fil-pajji? terz ta' ori?ini, ji?ifieri l-Korea t'Isfel fil-kaw?a prin?ipali(22).

79. Jidhirli li tliet fatturi jxaqilbu bil-kbir favur u?u effettiv tas-servizzi ta' roaming fl-Istat Membru kkon?ernat.

80. L-ewwel nett, in-netwerk tat-telefonija ?ellulari u?at jinsab f'dak l-Istat Membru. It-tieni nett, l-utenti li jing?ataw a??ess g?al dak in-netwerk joqog?du temporanjament f'dak l-Istat Membru. It-tielet nett, u kif sostna l-Gvern Spanjol, servizzi ta' roaming b?al dawn jistg?u ji?u kkunsmati biss fit-territorju ta' dak l-Istat Membru. Fil-fatt, fi?-irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, il-pre?enza tag?hom fit-territorju Awstrijak tikkostitwixxi l-unika ra?uni li g?aliha l-utenti residenti fil-Korea t'Isfel jitolbu l-a??ess g?al netwerk tat-telefonija ?ellulari Awstrijak.

81. Barra minn hekk, u kif ?ustament indikat il-Kummissjoni, l-a??ess mill-klijenti Koreani g?an-netwerk tat-telefonija ?ellulari Awstrijak ise?? b'mod identiku g?all-a??ess li jgawdi minnu klijent Awstrijak g?all-istess netwerk, li hija indikazzjoni ?ara ta' u?u effettiv fl-Awstrija.

82. G?aldaqstant, jien konvint li s-servizzi inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali fil-fatt jintu?aw fit-territorju Awstrijak.

83. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, nissu??erixxi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?all-ewwel domanda kif ?ej. Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta' roaming li jippermettu l-u?u ta' netwerk tat-telefonija ?ellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ?ellulari stabbilit f'pajji? terz lil utenti li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f'dak il-pajji? terz i?da li joqog?du temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, g?andhom ikunu kkunsidrati b?ala s-su??ett ta' “u?u effettiv” fit-territorju ta' dak l-Istat Membru.

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

84. Bit-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li r-rekwi?it li ti?i evitata t-“tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni” huwa ssodisfatt meta servizzi ta' roaming, b?al dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux su??etti g?al taxxa paragunabbli mal-VAT fil-pajji? terz ikkon?ernat.

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-pajji? terz ikkon?ernat, ji?ifieri l-Korea t'Isfel fil-kaw?a prin?ipali, huwa fatt irrilevanti g?all-finijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni.
86. Fil-fatt, kwalunkwe interpretazzjoni o?ra tirri?ulta f'li l-applikazzjoni tar-regoli fiskali armonizzati fil-livell tal-Unjoni ssir su??etta g?at-trattament fiskali applikat f'pajji? terz. Filwaqt li tali subordinazzjoni ma hijiex, minnha nnifisha, inkon?epibbli, g?andha, fl-opinjoni tieg?i, tkun is-su??ett ta' g?a?la espli?ita u inekwivoka mil-le?i?latur tal-Unjoni. Dan ma huwiex il-ka? tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, li ma jsemmix il-pajji?i terzi.
87. Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-opinjoni espressa mill-Kumitat tal-VAT (23) dwar dan is-su??ett: "Il-Kumitat tal-VAT jaqbel unanimament li meta l-Istati Membri jirrikorru g?al din l-g?a?la biex jintaxxaw is-servizzi attwalment u?ati jew gawduti fit-territorju tag?hom dan ma jiddependix mit-trattament fiskali li g?alih huma su??etti s-servizzi barra mill-Komunità. B'mod partikolari, il-fatt li servizz jista' ji?i intaxxat f'pajji? terz skont ir-regoli nazzjonali tieg?u ma jipprekludix Stat Membru milli jintaxxa dan is-servizz jekk fil-fatt jintu?a jew jitgawda fit-territorju tieg?u" [traduzzjoni mhux uffi?jali].
88. Fir-realtà, l-espressjoni "tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni" tirreferi g?al trattament tat-taxxa *fil-livell tal-Unjoni*. Fi kliem ie?or, li Stat Membru jirrikorri g?all-g?a?liet offriti mill-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 huwa su??ett g?all-e?istenza ta' ka? ta' taxxa doppja, ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni *fil-livell tal-Unjoni*.
89. Fir-rigward b'mod iktar spe?ifiku tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, huwa ovvju meta wie?ed jirrikorri g?al din id-dispo?izzjoni dan ma jistax ji?i ??ustifikat mir-rieda li ti?i evitata taxxa doppja, peress li tirri?ulta, fil-prattika, fit-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi msemmija fl-Istat Membru inkwistjoni.
90. Min-na?a l-o?ra, li wie?ed jirrikorri g?al din l-g?a?la jista' jkun i??ustifikat mir-rieda li ji?i evitat ka? ta' nuqqas ta' tassazzjoni jew ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fi ?dan l-Unjoni.
91. Fil-kuntest tal-kaw?a prin?ipali, ma huwiex ikkontestat li s-servizzi ta' roaming inkwistjoni ma humiex su??etti g?all-VAT fi Stat Membru ie?or. G?aldaqstant, meta r-Repubblika tal-Awstrija tinvoka l-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, bil-?sieb li l-post ta' tali provvista ta' servizzi ji?i ttrasferit lejn it-territorju tag?ha, bil-konsegwenza li dawn ikunu su??etti g?all-VAT Awstrijaka, huwa ??ustifikat mir-rieda li ji?i evitat ka? ta' nuqqas ta' tassazzjoni fi ?dan l-Unjoni.
92. G?aldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?at-tieni domanda kif ?ej. Il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-?tie?a li ti?i evitata t-"tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni" hija ssodisfatta meta s-servizzi ta' roaming, b?al dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux su??etti g?all-VAT fi ?dan l-Unjoni, li jikkostitwixxi ka? ta' nuqqas ta' tassazzjoni fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni. Min-na?a l-o?ra, it-trattament fiskali f'pajji? terz huwa irrilevanti g?all-iskopijiet tal-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni.

V. Konklu?joni

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

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 mi?jud, kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE tas-7 ta' Di?embru 2010 g?andu ji?i interpretat fis-sens li servizzi ta' roaming li jippermettu l-u?u ta' netwerk tat-telefonija ?ellulari li jinsab fi Stat Membru, li huma pprovduti minn operatur tat-telefonija ?ellulari stabbilit f'pajji? terz lil utenti li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom f'dak il-pajji? terz i?da li joqog?du temporanjament fit-territorju ta' dak l-Istat Membru, g?andhom ikunu kkunsidrati b?ala s-su??ett ta' "u?u 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, g?andu ji?i interpretat ukoll fis-sens li l-?tie?a li ti?i evitata t-"tassazzjoni doppja, in-non-tassazzjoni jew id-distorsjoni tal-kompetizzjoni" hija ssodisfatta meta servizzi ta' roaming, b?al dawk deskritti fl-ewwel domanda, ma jkunux su??etti g?all-VAT fi ?dan l-Unjoni, li jikkostitwixxi ka? ta' "nuqqas ta' tassazzjoni" fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni. Min-na?a l-o?ra, it-trattament fiskali f'pajji? terz huwa irrilevanti g?all-iskopijiet tal-applikazzjoni tal-imsemmija dispo?izzjoni.

1 Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60), kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE tas-7 ta' Di?embru 2010 (?U 2010, L 326, p. 1), iktar 'il quddiem id?"Direttiva 2006/112".

3 Direttiva 2010/88/UE tal-Kunsill tas-7 ta' Di?embru 2010 li temenda d-Direttiva 2006/112 (?U 2010, L 326, p. 1). Infakkar ukoll li d-dispo?izzjonijiet li l-interpretazzjoni tag?hom hija me?tie?a biex jitwie?bu d-domandi preliminari, u b'mod partikolari l?Artikolu 59a tad-Direttiva 2006/112, kienu ?ew emendati l-a??ar mill-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8/KE tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112 (?U 2008, L 44, p. 11).

4 Nispe?ifika li dawn id-dispo?izzjonijiet g?addew minn emendi sostanzjali mill-1 ta' Jannar 2015 bis-sa??a tal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2008/8, li jfissru b'mod partikolari t-t?assir tal-punt (i) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 59, tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 59a, u tal-Artikolu 59b tad-Direttiva 2006/112.

5 Jekk, kif tissu??erixxi l-Kummissjoni, il-VAT Awstrijaka n?abret *bi ?ball* fuq din l-ewwel provvista ta' servizzi, huwa ovvju li SK Telecom se jkollha d-dritt li tikseb ir-rimbors ta' din it-taxxa mi?bura indebitament. Nippre?i?a li dan ix-xenarju huwa differenti mill-pro?edura ta' "rimbors" tal-VAT imsemmija fil-punt 38 ta' dawn il-konklu?jonijiet, billi din l-a??ar pro?edura tikkon?erna l-VAT li kienet tkun in?abret debitament imma li SK Telecom tista' titlob ir-rimbors tag?ha jekk ma tkunx wettqet tran?azzjonijiet taxxabbli fl-Awstrija.

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' ?unju 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-urisprudenza oġġitata).

8 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' l-11 ta' Junju 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, punt 21 u l-urisprudenza oġġitata).

9 Skont l-urisprudenza 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 jipprovdu għal sensiela ta' konnessjonijiet speċifiċi. L-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112 ma jieqdu l-ebda preżedenza fuq l-Artikoli 46 sa 59a tagħha. F'kull sitwazzjoni, għandu jiġi mistoqsi jekk din tikkorrispondix għal wieċed mill-każijiet imsemmija fl-Artikoli 46 sa 59a tal-imsemmija direttiva. Fin-nuqqas ta' dan, din is-sitwazzjoni tkun taqa' ta' 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 oikeudenvälvontayksikkö* (Servizzi ta' hosting fiż-żentru ta' data), C-215/19, C-215/19, EU:C:2020:518, punti 51 u 54).

10 Skont din id-dispożizzjoni, huma kkunsidrati b'ala servizzi ta' telekomunikazzjoni "servizzi li għandhom x'jaqsmu mat-trasmissjoni, il-ru? jew id-d?ul ta' sinjali, kliem, figuri u sejjes jew tagħrif ta' kull natura bil-fil, bir-radju, strumenti tal-vista jew b'sistemi oħra elettromanjetiċi, inkluż it-trasferiment jew l-assenjazzjoni tad-dritt li ti?i u?ata l-kapaċità ta' din it-trasmissjoni, d?ul jew ru?, bl-inklużjoni tad-disposizzjoni ta' a?ess għan-networks ta' informazzjoni globali".

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

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

13 Il-verżjonijiet lingwistiċi li qiegħdin ju?aw il-konżunzjoni "u": ara b'mod partikolari l-verżjonijiet bil-lingwa Franċiża ("l'utilisation et l'exploitation effectives"), Ingliża ("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 qiegħdin u?aw il-konżunzjoni "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' taxxa fuq il-valur miżjud (riformulazzjoni), COM(2004) 246 finali, 15 ta' April 2004, Artikolu 58. Ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ingliża ("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 ju?aw il-konżunzjoni "u": ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ingliża ("effective use and enjoyment"), Olandiża ("het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie") u Svediża ("den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet"). Verżjonijiet lingwistiċi li ju?aw il-konżunzjoni "jew": ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ġermaniża

("tatsächliche Nutzung oder Auswertung"), Daniża ("fattiske benyttelse eller udnyttelse"), Franżiża ("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 lingwistiżi li jużaw il-konżunżjoni "u": ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Ingliża ("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 lingwistiżi li jużaw il-konżunżjoni "jew": ara, b'mod partikolari, il-verżjonijiet bil-lingwa Żermaniża ("tatsächliche Nutzung oder Auswertung"), Daniża ("fattiske benyttelse eller udnyttelse"), Franżiża ("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 (ŻU 2020, L 62, p. 13). Din id-direttiva tibda tapplika mill-1 ta' Jannar 2025 bis-sa?ża tal-Artikolu 3(1) tagħha.

19 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 2013, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C?309/11, mhux ippubblikata, EU:C:2013:610, punt 49) u tat-12 ta' Ottubru 2017, Lombard Ingatlan Lízing (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-prinżipju, ikun il-post fejn ise?? tabil?aq il-konsum. [...]". Ara, ukoll, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna (C?647/17, EU:C:2019:195, punt 29). Nippreżiża wkoll, għall-finijiet ta' komplettezza, li d-Direttiva 2008/8 emendat profondament ir-reżim li kien jirriżulta mid-Direttiva tal-Kunsill 1999/59/KE tas-17 ta' Żunju 1999 li temenda s-Sitt Direttiva 77/388 (ŻU Edizzjoni Speżjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 324). Għaldaqstant, l-argumenti mressqa minn SK Telecom u meżuda mill-premessi tad-Direttiva 1999/59 huma irrilevanti fil-kuntest tal-kawża preżenti.

21 Kumitat tal-VAT, Linji Gwida li jożor?u 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

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

23 Kumitat tal-VAT, Linji Gwida li jożor?u 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