



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

13 ta' Marzu 2014*

“VAT — Skema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjagġar — Tranzazzjonijiet magħmula barra mill-Unjoni Ewropea — Sitt Direttiva 77/388/KEE — Artikolu 28(3) — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 370 — Klawżoli ta' 'standstill' — Emenda tal-leġislazzjoni nazzjonali matul it-terminu ta' traspożizzjoni”

Fil-Kawża C-599/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (il-Belġju), permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Ottubru 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Diċembru 2012, fil-proċedura

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

vs

FOD Financiën,

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

komposta minn C. G. Fernlund (Relatur), President tal-Awla, C. Toader u E. Jarašiūnas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Jetair NV u BTW-eenheid BTWE Travel4you, minn H. Vandebergh, advocaat,
- għall-Gvern Belġjan, minn M. Jacobs u J.-C. Halleux, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels, kif ukoll minn C. Soulay u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,
- għall-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, minn A.-M. Colaert u E. Chatziioakeimidou, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċizzjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-klawżola ta' "standstill" li tinsab fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi fuq il-valur tal-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud : bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), u fgl-Artikolu 370 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva VAT"), tal-Artikoli 153 u 309 tad-Direttiva VAT u tal-Artikoli 43 KE u 56 KE kif ukoll il-validità tal-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT.
- 2 Din it-talba giet ipprezentata fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn, min-naħa, Jetair NV (iktar 'il quddiem "Jetair") u, min-naħa l-oħra, BTW- eenheid BTWE Travel4you (iktar 'il quddiem "Travel4You"), grupp iffurmat minn diversi kumpaniji kkunsidrati bħala li kienu persuna taxxabli waħda għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") u l-FOD Finanziën (Servizz Federali Pubbliku tal-Finanzi), dwar is-sugġett tar-rifjut għat-talba għal rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud magħmula mir-rikorrenti fuq vjaġġi organizzati barra mill-Unjoni Ewropea.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Is-Sitt Direttiva

- 3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jibdlu is-sistemi preżenti tagħhom [tal-VAT] skond l-Artikoli li ġejjin.

Huma għandhom jadottaw il-liġijiet, regolamenti u disposizzjonijiet amministrattivi meħtieġa biex is-sistemi kif mibdula jidhlu fis-seħh malajr kemm jista' jkun u mhux aktar tard mill-1 ta' Jannar, 1978."

- 4 L-Artikolu 26(1) u (3) tas-Sitt Direttiva jipprovdi s-segwenti:

"1. L-Istati Membri għandhom japplikaw [il-VAT] għall-operazzjonijiet ta' l-aġenti ta' l-ivjaġġar b'mod konformi mad-disposizzjonijiet ta' dan l-Artikolu, fejn l-aġenti ta' l-ivvjaġġar ikollhom x'jaqsmu mal-klijenti f'isimhom u jużaw il-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabli oħrajn fid-disposizzjonijiet ta' l-facilitajiet ta' l-ivvjaġġar. Dan l-Artikolu m'għandux japplika għall-aġenti ta' l-ivvjaġġar li jaġixxi biss bħala intermedjarji u jieħdu kont tat-taxxa b'mod konformi ma' l-Artikolu 11 A(3)(c). [...]

[...]

3. Jekk it-transazzjonijiet mill-aġent ta' l-ivvjaġġar lill-persuni taxxabli oħrajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta' l-aġent ta' l-ivvjaġġar għandu jkun trattat bħala attività eżenti intermedjarja taħt l-Artikolu 15 (14). [...]"

- 5 L-Artikolu 28(3)(a) u 4 tas-Sitt Direttiva, li jinsab taht it-Titolu XVI intitolat “Dispożizzjonijiet tranżitorji” jipprovdi:

“3. Matul il-perjodu transizzjonali riferut fil-paragrafu 4, l-Istati Membri jistgħu:

- a) ikomplu soġġetti jintaxxaw [jissuġġettaw għat-taxxa] it-transazzjonijiet eżenti taht [l-Artikolu 15] stabbiliti fl-Anness E ma’ din id-Direttiva.

[...]”

4. Il-perjodu transizzjonali għandu għall-ewwel idum għal hames snin mill-1 ta’ Jannar 1978. [...]”

- 6 It-transazzjonijiet imsemmija fil-punt 14 tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva u riprodotti fl-Anness E tagħha jinkludu “[i]s-servizzi ta’ l-aġenti ta’ l-ivvjaġġar msemija fl-Artikolu 26, u dawk l-aġenti ta’ l-ivvjaġġar li jaġixxu fl-isem u akkont tal-vjaġġatur, għall-vjaġġi barra l-Komunità”.

Id-Direttiva VAT

- 7 L-Artikolu 153 tad-Direttiva VAT jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta’ servizzi minn intermedjarji, li jaġixxu f’isem jew għal persuna oħra, fejn huma jieħdu sehem fit-transazzjonijiet imsemmija fil-Kapitoli 6, 7 u 8, jew ta’ transazzjonijiet mwettqa barra mill-Komunità.

[...]”

- 8 L-Artikolu 306(1) tad-Direttiva VAT, li jinsab taht it-Titolu XII fil-Kapitolu 3 intitolat “Skema speċjali għall-aġenti ta’ l-ivvjaġġar” jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom japplikaw skema speċjali tal-VAT, skont dan il-Kapitolu, għal transazzjonijiet imwettqa minn aġenti tal-ivvjaġġar li jkollhom x’jaqsmu ma’ konsumaturi f’isimhom u li jużaw provvisti ta’ merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn, fil-provvediment tal-facilitajiet tal-ivvjaġġar.

Din l-iskema speċjali m’għandhiex tapplika għall-aġenti ta’ l-ivvjaġġar li jaġixxu biss bħala intermedjarji u li għalihom japplika l-punt (ċ) ta’ l-ewwel paragrafu ta’ l-Artikolu 79 għall-finijiet tal-kalkulazzjoni ta’ l-ammont tat-taxxa.”

- 9 L-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT huwa fformulat kif ġej:

“Jekk transazzjonijiet fdati mill-aġent tal-ivvjaġġar lil persuni taxxabbli oħrajn huma mwettqa mit-tali persuni barra mill-Komunità, il-provvista ta’ servizzi mwettqa mill-aġent tal-ivvjaġġar għandha tkun trattat bħala attività intermedjarja eżenti skont l-Artikolu 153.

[...]”

- 10 L-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT jipprovdi:

“L-Istati Membri li, fl-1 ta’ Jannar 1978, kienu jintaxxaw it-transazzjonijiet elenkati fl-Anness X, Parti A, jistgħu jkomplu jintaxxaw dawk it-transazzjonijiet.”

- 11 L-Anness X ta' din id-direttiva, fil-Parti A tagħha intitolata "Transazzjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jibqgħu jintaxxaw", jipprovdi fil-punt 4:

"il-provvista tas-servizzi ta' l-aġenti ta' l-ivvjaġġar, kif imsemmija fl-Artikolu 306, u dawk ta' l-aġenti ta' l-ivvjaġġar li jaġixxu fl-isem u għall-vjaġġatur, għal vjaġġi barra mill-Komunità."

Id-dritt Belġjan

- 12 Mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-proċess ipprezentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li d-dritt Belġjan rilevanti huwa l-Kodiċi tat-taxxa fuq il-valur miżjud (code de la taxe sur la valeur ajoutée), kif introdott b'liġi tat-3 ta' Lulju 1969 (*Moniteur belge* tas-17 ta' Lulju 1969, p. 7046), fil-verżjoni tiegħu fis-sehħ fiż-żmien tal-fatti fil-kawżi prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi tal-VAT").
- 13 Huwa paċifiku li, qabel l-1 ta' Diċembru 1977, is-servizzi pprovvduti mill-aġenziji tal-ivvjaġġar li kienu jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta' vjaġġi barra mill-Unjoni kienu eżenti.
- 14 Il-Kodiċi tal-VAT ġie emendat b'liġi tad-29 ta' Novembru 1977, li daħlet fis-sehħ fl-1 ta' Diċembru 1977, li ssuġġetta dawn il-provvisti għall-VAT.
- 15 Mill-proċess ipprezentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-Kodiċi tal-VAT ġie emendat mill-ġdid b'Digriet Irjali tat-28 ta' Diċembru 1999, applikabbli mill-1 ta' Jannar 2000. Skont dan id-digriet, il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar relatati ma' vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni ma baqgħux jiġu assimilati bħala attivitajiet ta' intermedjarji. Madankollu, dawn l-operazzjonijiet komplew ikunu suġġetti għall-VAT.

Il-fatti tal-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

- 16 Jetair hija kumpanija rregolata taht id-dritt Belġjan, suġġetta għall-VAT fir-rigward tal-attività tagħha ta' aġenzija tal-ivvjaġġar. Mill-1 ta' Frar 2009, hija ssiehbet mal-grupp Travel4you, li jinkludi wkoll sitt kumpaniji oħra li jeżerċitaw din l-attività.
- 17 Jetair u Travel4you jorganizzaw vjaġġi turistiċi li għalihom huma jużaw is-servizzi ta' terzi, b'mod partikolari ta' lukandiera u ta' linji tal-ajru.
- 18 Peress li qiesu li l-vjaġġi organizzati barra mill-Unjoni ma humiex suġġetti għall-VAT, ir-rikorrenti ressqu lil kull waħda minnhom talba għal rimbors tal-VAT li ntalbu jhallsu għal tali vjaġġi.
- 19 L-ewwel talba kienet tikkonċerna l-ammonti tal-VAT relatati ma' vjaġġi organizzati matul il-perijodu li jkopri s-snin 2001 sa 2006 u inklużi f'dikjarazzjoni tal-VAT tax-xahar ta' Settembru 2007. L-Uffiċċju tal-Kontroll tal-VAT ta' Oostende, peress li ma qabilx mal-ammonti mitluba, għamel tnaqqis ta' ammont ta' madwar EUR 55 700 000 u rrediga rapport ta' ksur ta' liġi.
- 20 It-tieni talba kienet tikkonċerna l-ammonti tal-VAT relatati ma' vjaġġi organizzati matul il-perjodu li beda fis-sena 2007 u li jintemm fix-xahar ta' Jannar 2010 u inkluża f'dikjarazzjoni tal-VAT għax-xahar ta' Marzu 2010. L-Uffiċċju tal-Kontroll tal-VAT ta' Oostende, peress li ma qabilx mal-ammonti mitluba, żamm ammont ta' madwar EUR 37 600 000 u rrediga rapport ta' ksur ta' liġi.
- 21 Jetair u l-membri ta' Travel4you, fil-21 ta' Diċembru 2010 u fl-24 ta' Ottubru 2011, ipprezentaw rikors quddiem ir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Qorti ta' Prim'Istanza ta' Brugge), li din tal-aħħar għaqqdet iż-żewġ kawżi.

- 22 Quddiem il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti sostnew li d-dispożizzjoni tranzitorja li tinsab fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva ma tawtorizzax lil-leġiżlatur Belġjan li jemenda l-leġiżlazzjoni tiegħu b'mod kuntrarju għal din id-direttiva eżatt qabel id-data tad-dhul fis-seħh tal-imsemmija direttiva. Huma sostnew li, skont l-Artikolu 26(3) tagħha, riprodott fl-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT, meta t-tranzazzjonijiet li għalihom l-aġenzija tal-ivvjaġġar irrikorriet għal persuni taxxabli oħrajn huma mwettqa minn dawn tal-aħħar barra mill-Unjoni, il-provvista tal-aġenzija għandha tiġi eżentata.
- 23 Peress li l-FOD Financiën sostna, għall-kuntrarju, li l-leġiżlatur Belġjan kien seta', skont l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva, jiddeciedi li jintaxxa tali tranzazzjonijiet, il-qorti kellha dubji dwar kif għandha tirispondi għall-kwistjonijiet fil-kawżi prinċipali.
- 24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge iddecidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:
- “1) Il-leġiżlatur Belġjan jista' jemenda l-leġiżlazzjoni nazzjonali sabiex jintaxxa provvista ta' servizzi eżentata (f'dan il-każ, il-vjaġġi magħmula barra mill-UE) fi żmien (l-1 ta' Diċembru 1977) immedjatament qabel id-dhul fis-seħh tas-Sitt Direttiva tal-VAT (l-1 ta' Jannar 1978) u b'hekk jevita l-klawżola ta' 'stand still' imsemmija fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva (Artikolu 370 tad-Direttiva [VAT]), li jipprovi li l-vjaġġi inkwistjoni jistgħu jkomplu jiġu ntaxxati biss jekk kienu ntaxxati qabel id-dhul fis-seħh tas-Sitt Direttiva?
- 2) Il-leġiżlatur Belġjan kellu jibqa' lura mit-13 ta' Ġunju 1977 (data tal-pubblikazzjoni tas-Sitt Direttiva) milli jintaxxa vjaġġi magħmula barra mill-[Unjoni]?
- 3) Il-leġiżlatur Belġjan jikser l-Artikolu 309 tad-Direttiva [VAT] meta ma jikkunsidrax lill-aġenziji tal-ivvjaġġar bhala intermedjarji għat-tranzazzjonijiet tagħhom magħmula barra mill-[Unjoni] u meta xorta jkompli jintaxxa dawn il-provvisti ta' servizzi?
- 4) L-Artikoli 309, 153, 370 u l-Anness X tad-Direttiva [VAT] jiksru l-prinċipji ġenerali tad-Dritt Komunitarju, il-prinċipji ta' ugwaljanza u ta' proporzjonalità, kif ukoll id-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-persuni, tal-merkanzija u tas-servizzi, b'mod partikolari l-Artikoli 43 [KE] u 56 KE, meta jhallu lill-Istati Membri l-għażla li jintaxxaw jew le s-servizzi marbuta mal-vjaġġi magħmula barra mill-[Unjoni]?
- 5) L-Istat Belġjan aġixxa bi ksur tal-prinċipji tad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari tal-prinċipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali tal-VAT, meta, permezz tad-Digriet Irjali tat-28 Novembru 1999, intaxxa biss lill-aġenziji tal-ivvjaġġar għall-vjaġġi magħmula barra mill-UE, iżda mhux lill-intermedjarji?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tieni domandi

- 25 Preliminarjament, għandu jittfakkar li, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 191 tat-Trattat KEE, applikabbli waqt l-adozzjoni tas-Sitt Direttiva, id-direttivi huma nnotifikati lid-destinatarji tagħhom u jkollhom effett b'din in-notifika. Għaldaqstant ma hijiex id-data tal-pubblikazzjoni, iżda d-data tan-notifika tas-Sitt Direttiva lill-Istat Membru kkonċernat li kienet rilevanti sabiex tiddetermina l-bidu tal-perijodu ta' traspożizzjoni ta' din id-direttiva.

- 26 Ghandu, bl-istess mod, jiġi rrilevat li l-emenda leġislattiva inkwistjoni fil-kawża prinċipali, adottata fl-1 ta' Diċembru 1977, seħhet bejn id-data tan-notifika tas-Sitt Direttiva fir-Renju tal-Belġju, it-23 ta' Mejju 1977, u d-data li fiha din id-direttiva kellha tiġi trasposta f'dan l-Istat Membru, skont l-Artikolu 1 tal-imsemmija direttiva, jiġifieri l-1 ta' Jannar 1978. Konsegwentement, din l-emenda seħhet matul il-perijodu ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva fl-Istat Membru kkonċernat.
- 27 B'hekk, permezz ta' dawn l-ewwel żewġ domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva, ta' dispożizzjoni li temenda l-leġislazzjoni eżistenti tagħha billi tissugġetta għall-VAT it-tranzazzjonijiet ta' aġenziji tal-ivvjaġġar relatati ma' vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.
- 28 Huwa paċifiku li, skont il-leġislazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sal-1 ta' Diċembru 1977, il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar relatati ma' vjaġġi magħmula barra l-Unjoni kienu eżenti u li kienu ġew intaxxati sa minn din id-data, anki jekk l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar stabbilita mis-Sitt Direttiva ttiprovdi fl-Artikolu 26(3) li dawn il-provvisti huma eżenti.
- 29 Madankollu, l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva introduċa klawżola ta' "standstill", li skontu l-Istati Membri jistgħu, matul il-perijodu msemmi fl-Artikolu 28(4) tas-Sitt Direttiva, ikomplu japplikaw il-VAT għat-tranzazzjonijiet li huma eżenti skont l-Artikolu 15 ta' din id-direttiva u li l-lista tagħhom tinsab fl-Anness E tal-imsemmija direttiva.
- 30 Il-perijodu inkwistjoni, ta' natura tranżitorja u inizjalment stabbilit għal hames snin mill-1 ta' Jannar 1978, kompli lil hinn minn dan il-limitu minhabba l-assenza ta' intervent mill-Kunsill tal-Unjoni.
- 31 Mill-formulazzjoni tal-Artikolu 28(3) u (4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 15 u l-Anness E tagħha, jirrizulta li l-leġislatur tal-Unjoni ta d-dritt ta' deroga mill-obbligu li jkunu eżentati l-provvisti msemmija fl-Artikolu 26(3) ta' din id-direttiva lill-Istati Membri li l-leġislazzjoni tagħhom tipprevedi t-tassazzjoni ta' dawn il-provvisti qabel l-1 ta' Jannar 1978.
- 32 Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, li essenzjalment jirriproduċi t-termini tal-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva billi jipprovdi li l-Istati Membri li, fl-1 ta' Jannar 1978, kienu jintaxxaw it-tranzazzjonijiet li l-lista tagħhom tinsab fil-Parti A tal-Anness X tad-Direttiva VAT, jistgħu jibqgħu jintaxxawhom. Il-punt 4 ta' din il-Parti A tal-Anness X jiċċita l-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar li jaġixxu fl-isem u għan-nom ta' vjaġġaturi għal vjaġġi magħmula barra l-Unjoni.
- 33 Skont ir-rikorrenti, l-Istati Membri setgħu jkomplu jintaxxaw it-tranzazzjonijiet inkwistjoni sa fejn, skont il-leġislazzjoni nazzjonali, dawn it-tranzazzjonijiet kienu diġà suġġetti għall-VAT qabel l-1 ta' Jannar 1978. Madankollu, billi jibbażaw ruħhom fuq is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 1997, Inter-Environnement Wallonie (C-129/96, Gabra p. I-7411, punt 45), ir-rikorrenti jikkunsidraw li dan id-dritt ma jippermettix lil dawn l-istess Stati li jemendaw il-leġislazzjoni tagħhom, matul il-perijodu ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva, billi jipprevedu t-tassazzjoni ta' dawn it-tranzazzjonijiet.
- 34 Skont il-Kummissjoni, għall-kuntrarju, l-emenda leġislattiva inkwistjoni ma tmurx kontra s-Sitt Direttiva moqrija fid-dawl tas-sentenza Inter-Environnement Wallonie, iċċitata iktar 'il fuq, meta jiġu kkunsidrati d-dispożizzjonijiet espressi ta' din id-direttiva. Hija tispeċifika li d-deroga relatata mal-aġenziji tal-ivvjaġġar għet imdaħħla mil-leġislatur tal-Unjoni speċifikament sabiex tikkunsidra tħassib imqajjem mir-Renju tal-Belġju.

- 35 Għandu jittfakkar li, b'mod konformi ma' guriprudenza stabbilita, matul it-terminu ta' traspożizzjoni ta' direttiva, l-Istati Membri destinatarji tagħha ma għandhomx jadottaw dispożizzjonijiet li serjament jikkompromettu l-kisba tar-riżultat li jrid jintlaħaq minn din id-direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, *Inter-Environnement Wallonie*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 45; kif ukoll tal-4 ta' Lulju 2006, *Adeneler et*, C-212/04, *Gabra* p. I-6057, punt 121).
- 36 Fir-rigward tas-Sitt Direttiva, konsegwentement, għandu jiġi ddeterminat jekk, matul il-perijodu tat-traspożizzjoni tagħha, miżura meħuda minn Stat Membru li tikkonsisti f'emenda tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li ttiprovdi għat-tassazzjoni tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni hijiex tali li tikkomprometti serjament il-kisba tar-riżultat li jrid jintlaħaq minn din id-direttiva.
- 37 F'dan ir-rigward, kif ġie kkonstatat fil-punt 31 ta' din is-sentenza, jekk l-Istati Membri jintaxxaw it-tranzazzjonijiet inkwistjoni fl-1 ta' Jannar 1978, jistgħu jkomplu jagħmlu hekk wara dik id-data. Peress li s-Sitt Direttiva speċifikament tistabbilixxi d-data tal-1 ta' Jannar 1978 bhala l-punt tat-tluq għaż-żamma eventwali ta' miżura fiskali, ma jistax jiġi kkunsidrat li liġi li ttiprovdi għat-tassazzjoni tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni adottata qabel dik id-data, matul il-perijodu ta' traspożizzjoni ta' din id-direttiva, kienet tali li serjament tikkomprometti r-riżultat li jrid jintlaħaq mill-imsemmija direttiva.
- 38 Konsegwentement, għandha tingħata risposta għall-ewwel żewġ domandi li l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT ma jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva, ta' dispożizzjoni li temenda l-leġiżlazzjoni eżistenti tagħha billi tissugġetta għall-VAT it-tranzazzjonijiet ta' aġenziji tal-ivvjaġġar relatati ma' vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.

Fuq it-tielet domanda

- 39 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT meta ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi tal-aġenziji tal-ivvjaġġar ma' attivitajiet ta' intermedjarji eżenti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni u billi jissugġetta l-imsemmija provvisti għall-VAT.
- 40 L-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT, li hija parti mill-kapitolu dwar l-iskema speċjali għall-aġenti tal-ivvjaġġar li tinsab fl-Artikoli 306 sa 310 ta' din id-direttiva u li l-kamp ta' applikazzjoni tagħha huwa ddefinit fl-imsemmi Artikolu 306, jipprovdi għall-eżenzjoni ta' ċerti provvisti ta' servizzi tal-aġenti tal-ivvjaġġar, jiġifieri dawk ipprovduti fil-kuntest ta' vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni, li huma assimilati għal attività ta' intermedjarju eżenti skont l-Artikolu 153 tal-imsemmija direttiva.
- 41 Kif jirriżulta mill-punt 32 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 370 tad- Direttiva VAT jippermetti, madankollu, li jkun hemm deroga għal din id-dispożizzjoni billi jingħata d-dritt lill-Istati Membri li jintaxxaw it-tranzazzjonijiet inkwistjoni jekk kienu jintaxxawhom fl-1 ta' Jannar 1978.
- 42 Minn dan isegwi li jekk Stat Membru jissodisfa din il-kundizzjoni, ma huwiex obligat li japplika d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT.
- 43 Hemm lok għalhekk li tingħata risposta għat-tielet domanda li Stat Membru ma jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT billi ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar ma' attivitajiet ta' intermedjarji eżenti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni u jissugġettaw l-imsemmija provvisti għall-VAT, meta jissugġetta dawn il-provvisti għall-VAT fl-1 ta' Jannar 1978.

Fuq ir-raba' domanda

- 44 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A tal-Anness X ta' din id-direttiva jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-principji ġenerali tad-dritt, il-principji ta' ugwalkanja fit-trattament u ta' proporzjonalità kif ukoll id-dispożizzjonijiet relatati mal-libertajiet fundamentali, meta jagħti lill-Istati Membri l-għażla li jintaxxaw jew le is-servizzi marbuta mal-vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.
- 45 Kif jirriżulta mir-risposta mogħtija għat-tielet domanda, l-imsemmi Artikolu 370, moqri flimkien mal-istess punt 4 tal-Parti A tal-Anness X, jippermetti lill-Istati Membri li jintaxxaw jew le l-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar li jirrigwardaw tranzazzjonijiet magħmula barra mill-Unjoni, jekk kienu jintaxxaw dawn il-provvisti fl-1 ta' Jannar 1978.
- 46 Ċertament, fl-għoti ta' tali dritt lill-Istati Membri, l-Artikolu 370 tad-Direttiva 370 tad-Direttiva VAT jintroduci skema differenti bejn l-Istati Membri li jagħmlu użu minnha billi abbażi ta' dan l-artikolu jintaxxaw il-provvisti inkwistjoni u dawk li japplikaw ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT billi jeżentaw l-istess provvisti.
- 47 Madankollu, dan huwa dritt mogħti b'deroga, b'rizerva li tiġi sodisfatta l-kundizzjoni prevista fl-imsemmi artikolu.
- 48 Kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet precedentement, iż-żamma ta' din l-iskema ta' deroga tirrifletti n-natura progressiva parzjali tal-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Dicembru 2006, Eurodental, C-240/05, Ġabra p. I-11479, punt 50). L-armonizzazzjoni prevista għadha ma twettqitx sa fejn l-Artikolu 28(3)(a) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT awtorizzaw lill-Istati Membri jkomplu jzommu ċerti dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom eżistenti fl-1 ta' Jannar 1978 li, mingħajr l-imsemmija awtorizzazzjonijiet, kienu jkunu inkompatibbli ma' dawn id-direttivi (ara, f'dan is-sens, rigward is-Sitt Direttiva, is-sentenza Eurodental, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51).
- 49 Huwa l-leġiżlatur tal-Unjoni li għandu jstabilixxi l-iskema definittiva tal-eżenzjonijiet tal-VAT u li b'hekk tintlaħaq l-armonizzazzjoni progressiva tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT (ara s-sentenza tat-13 ta' Lulju 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Ġabra p. I-6049, punt 39).
- 50 Sakemm il-leġiżlatur tal-Unjoni ma stabbilixxiex din l-iskema definittiva u l-Istati Membri jistgħu jzommu l-leġiżlazzjoni eżistenti tagħhom, hemm lok li jiġi ammess li jistgħu jeżistu differenzi bejn dawn tal-aħħar mingħajr ma dawn id-differenzi jkunu kuntrarji għad-dritt tal-Unjoni.
- 51 Konsegwentement, għandha tingħata risposta għar-raba' domanda li l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A, tal-Anness X tal-imsemmija direttiva ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni meta jagħti lill-Istati Membri d-dritt li jibqgħu jintaxxaw il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar marbuta mal-vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.

Fuq il-hames domanda

- 52 Permezz tal-hames domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-principji ta' ugwalkanja, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, billi jittratta l-aġenziji tal-ivvjaġġar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT, b'mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola, bħal ma huwa d-Digriet Irjali tat-28 ta' Novembru 1999, li skontu huma l-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, li huma ntaxxati meta jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.

- 53 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, li l-prinċipju tan-newtralità fiskali jikkostitwixxi l-ekwivalenti tiegħu f'dak li jirrigwarda l-VAT, jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux trattati b'mod differenti, sakemm trattament differenzjat ma jkunx oggettivament iġġustifikat (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Ġabra p. I-2283, punti 49 u 51, kif ukoll tas-7 ta' Marzu 2013, Efir, C-19/12, punt 35).
- 54 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-aġenziji tal-ivvjaġġar koperti mill-iskema speċjali tal-VAT huma ddefiniti fl-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva kif ukoll fl-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT bħala dawk li jaġixxu f'isimhom fir-rigward tal-vjaġġatur u li jużaw, għat-twettiq tal-vjaġġ, provvisti u servizzi ta' persuni taxxabli oħra. Dawn id-dispożizzjonijiet jeskludu speċifikament mill-iskema speċjali —aġenziji tal-ivvjaġġar li jaġixxu biss bħala intermedjarji.
- 55 Mill-imsemmija dispożizzjonijiet jirriżulta li l-leġiżlatur tal-Unjoni kkunsidra li dawn iż-żewġ kategoriji ta' aġenziji tal-ivvjaġġar ma kinux jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli. Il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk precedentement enfasizzat li dak li jikkarakterizza l-attività ta' aġenziji tal-ivvjaġġar koperti mis-Sitt Direttiva huwa l-fatt li huma jikkostitwixxu operaturi ekonomiċi li jorganizzaw f'isimhom proprju vjaġġi jew ġiti turistiċi u li, sabiex jipprovdu l-provvisti ta' servizzi ġeneralment assoċjati ma' dan it-tip ta' attività, jirrikorru għal terzi li huma taxxabli (ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C-308/96 u C-94/97, Ġabra p. I-6229, punt 23).
- 56 Isegwi li l-leġiżlatur nazzjonali ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, ma jiksirx il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament jew il-prinċipju ta' newtralità billi jittratta b'mod differenti dawn iż-żewġ kategoriji ta' operaturi.
- 57 Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, huwa suffiċjenti li jiġi kkonstatat li ma gie prodott l-ebda element li jista' j sostni ksur għal dan il-prinċipju.
- 58 Hemm lok, konsegwentement, li tingħata risposta għall-ħames domanda li Stat Membru ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prinċipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, meta jittratta l-aġenziji tal-ivvjaġġar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT, b'mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola bħad-Digriet Irjali tat-28 ta' Novembru 1999, li skontu l-provvisti ta' servizzi ta' dawn l-aġenziji tal-ivvjaġġar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, jiġu ntaxxati meta dawn jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni.

Fuq l-ispejjeż

- 59 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawżi 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 jithallsu lura.

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

- 1) **L-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi fuq il-valur tal-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif ukoll l-Artikolu 370 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, ma jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, ta' dispożizzjoni li temenda l-leġiżlazzjoni eżistenti tagħha billi tissugġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud it-tranzazzjonijiet ta' aġenziji tal-ivvjaġġar relatati ma' vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni Ewropea.**

- 2) Stat Membru ma jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva 2006/112 billi ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar ma' attivitajiet ta' intermedjarji eżenti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni u jissuġġetta l-imsemmija provvisti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, meta jissuġġetta dawn il-provvisti għat-taxxa fuq il-valur miżjud fl-1 ta' Janna 1978.
- 3) L-Artikolu 370 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A tal-Anness X tal-imsemmija direttiva ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni meta jagħti lill-Istati Membri d-dritt li jibqgħu jintaxxaw il-provvisti ta' servizzi ta' aġenziji tal-ivvjaġġar marbuta mal-vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni Ewropea.
- 4) Stat Membru ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prinċipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, meta jittratta l-aġenziji tal-ivvjaġġar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva 77/388 u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva 2006/112, b'mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola bħad-Digriet Irjali tat-28 ta' Novembru 1999, li skontu l-provvisti ta' servizzi ta' dawn l-aġenziji tal-ivvjaġġar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, jiġu ntaxxati meta dawn jirrigwardaw vjaġġi magħmula barra mill-Unjoni Ewropea.

Firem