Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fil-5 ta' Settembru 2018[1]

Kawża C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
vs
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa minn Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja))

(Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) — Ħlasijiet akkont — Fatt taxxabbli — Skema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar — Determinazzjoni tal-marġni — Spiża reali għall-aġent tal-ivvjaġġar)

I. Introduzzjoni

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (iktar 'il quddiem "Skarpa") hija aġenzija tal-ivvjaġġar. Skarpa tirċievi ħlasijiet akkont mingħand il-klijenti tagħha li jistgħu jkopru sa 100 % tal-prezz li huma jkunu mitluba jħallsu. Skont dispożizzjonijiet ġenerali tal-liġi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (VAT) tal-Unjoni Ewropea, meta jsiru ħlasijiet akkont qabel ma attwalment jingħataw servizzi, ikollha titħallas il-VAT fuq tali ħlas, u fuq l-ammont rċevut.

2. Fl-istess waqt, is-servizzi ta' Skarpa huma suġġetti għal regoli tal-VAT previsti fl-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar. Skont din l-iskema, Skarpa titlob ħlas tal-VAT fuq il-marġni tagħha. Madankollu, il-marġni finali ta' Skarpa tkun għadha mhux magħrufa meta jiġu rċevuti l-ħlasijiet akkont: l-ammonti eżatti li jkollhom jitħallsu minn Skarpa lill-fornituri tagħha jistgħu ma jkunux għadhom ġew iffissati jew jistgħu jkunu suġġetti għal tibdil.

3. Skarpa u l-awtorità nazzjonali tat-taxxa ma jaqblux dwar il-mument eżatt meta għandu jintalab ħlas tal-VAT għal servizzi ta' vvjaġġar. Skarpa hija tal-fehma li t-taxxa għandha titħallas meta l-marġni ssir magħrufa definittivament. Il-Minister Finansów (il-Ministeru tal-Finanzi, il-Polonja) iqis li l-VAT tkun diġà dovuta meta jsir ħlas akkont.

4. Huwa f'dan il-kuntest li n-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) tistaqsi, essenzjalment, jekk ir-regola *ġenerali* dwar it-talba għal ħlasijiet akkont tapplikax għal servizzi skont l-iskema ta' marġni *speċjali* għal aġenziji tal-ivvjaġġar. Jekk dan huwa l-każ, dik il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf x'inhu l-ammont li fuqu għandha titħallas il-VAT fid-dawl tal-fatt li l-marġni finali jista' biss jiġi stabbilit wara li jkunu saru l-ħlasijiet akkont.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112/KE [2] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") jgħid li "[g]ħandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti."

6. L-Artikolu 65 tal-istess direttiva jispeċifika li "[m]eta ħlas jrid isir akkont qabel ma l–merkanzija jew is-servizzi jiġu pprovduti, il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il–ħlas u fuq l–ammont riċevut".

7. Barra minn hekk, bħala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri li jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta f'wieħed minn tliet żminijiet differenti.

8. L-Artikoli 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT għandhom regoli dwar skema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar. L-Artikoli 306 sa 308 jgħidu dan li ġej:

"Artikolu 306

1. L-Istati Membri għandhom japplikaw skema speċjali tal-VAT, skond dan il-Kapitolu, għal transazzjonijiet imwettqa minn aġenti ta' l-ivjaġġar li jkollhom x'jaqsmu ma' konsumaturi f'isimhom u li jużaw provvisti ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn, fil-provvediment tal-faċilitajiet ta' l-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.

2. Għall-finijiet ta' dan il-Kapitolu, operaturi turistiċi għandhom jitqiesu bħala aġenti ta' l-ivvjaġġar.

Artikolu 307

"Transazzjonijet li jsiru, skond il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 306, mill-aġent ta' l-ivvjaġġar fir–rigward ta' vjaġġ għandhom ikunu kkunsidrati bħala servizz uniku pprovdut mill-aġent ta' l-ivvaġġjar lill-vjaġġatur.

Is-servizz uniku għandu jkun taxxabbli fl-Istat Membru li fih l-aġent ta' l-ivvjaġġar ikun stabilixxa n-negozju tiegħu jew għandu l-istabbiliment fiss minn fejn l-aġent ta' l-ivvjaġġar wettaq il-provvista ta' servizzi."

Artikolu 308

"L-ammont taxxabbli u l-prezz mingħajr VAT, fit-tifsira tal-punt (8) ta' l-Artikolu 226, fir-rigward tas-servizz uniku pprovdut mill-aġent ta' l-ivvjaġġar għandu jkun il-marġni ta' l-aġent ta' l-ivvjaġġar, jiġifieri, id-differenza bejn l-ammont totali, mingħajr VAT, li għandu jitħallas mill-vjaġġatur u l-ispiża reali għall-aġent ta' l-ivvjaġġar tal-provvisti ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn, fejn dawk it-transazzjonijiet huma għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur."

2 Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1).

B. Dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt nazzjonali

9. L-Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (il-Liġi tal-11 ta' Marzu 2004 dwar it-taxxa fuq oġġetti u servizzi) (Dz. U 2011, Nru 177, intestatura 1054, kif emendata) (iktar 'il quddiem il-"liġi dwar il-VAT") tgħid dan li ġej:

"Artikolu 19a(8)

Meta, qabel ma jingħataw oġġetti jew servizzi, jiġi riċevut il-ħlas sħiħ jew parti minnu — b'mod partikolari: ħlasijiet minn qabel, ħlasijiet akkont, depożiti, ħlasijiet bin-nifs u kontribuzzjonijiet għal kostruzzjoni jew għal akkomodazzjoni qabel ma jkun stabbilit dritt f'bini residenzjali ta' kooperattiva jew bini ieħor — jintalab ħlas ta' taxxa mal-irċevuta tal-ħlas u fuq l-ammont riċevut, mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 5(4).

[...]

Artikolu 119

1. L-ammont taxxabbli għal servizzi turistiċi għandu jkun l-ammont tal-marġni mnaqqas bl-ammont ta' taxxa dovuta, mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 5.

2. Il-marġni msemmija fil-paragrafu 1 għandha tfisser id-differenza bejn l-ammont li għandu jitħallas mix-xerrej tas-servizz u l-ispiża reali li tkun għamlet il-persuna taxxabbli fix-xiri ta' oġġetti u servizzi mingħand persuni taxxabbli oħra għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur, servizzi għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur għandhom ifissru servizzi li jifformaw parti mis-servizzi turistiċi mogħtija u, b'mod partikolari, it-trasport, l-akkomodazzjoni, l-ikel u l-assigurazzjoni".

10. Skont id-digriet tar-rinviju, il-Polonja għamlet użu mill-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT u applikat regola speċifika għall-ħlasijiet akkont għal servizzi turistiċi [3]. Il-Gvern Pollakk ikkonferma waqt is-seduta li mill-1 ta' Jannar 2014, l-att li kellu dik ir-regola kien tħassar, mid-dehra mingħajr ma kien issostitwit minn ebda dispożizzjoni speċifika oħra għal servizzi ta' vvjaġġar [4].

III. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

11. Skarpa hija aġenzija tal-ivvjaġġar. Is-servizzi tagħha jaqgħu taħt l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar (iktar 'il quddiem l-"iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar") stabbilita fl-Artikoli 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT u fl-Artikolu 119 tal-liġi dwar il-VAT. Minħabba li sabet li ma kienx ċar meta kellha tintalab il-VAT għall-ħlasijiet akkont rċevuti mill-aġenti tal-ivvjaġġar, Skarpa talbet lill-Ministru tal-Finanzi jagħti interpretazzjoni individwali dwar dan il-punt.

12. Skont Skarpa l-VAT għandha titħallas għas-servizzi tagħha biss meta Skarpa tkun tista' tistabbilixxi l-marġni finali. Għall-kuntrarju, il-Ministru tal-Finanzi ħa l-pożizzjoni li l-VAT għandha tintalab meta jsir il-ħlas, bil-kundizzjoni li l-ħlas isir għal servizz speċifiku, iddefinit b'mod ċar. Biex tistabbilixxi l-marġni/l-ammont taxxabbli f'dak il-waqt, Skarpa għandha tqis l-ispejjeż ipproġettati tagħha u wara tagħmel aġġustamenti rilevanti meta jkun meħtieġ.

3 Dan jidher li jsegwi mill-Artikolu 3(1) tad-Digriet tal-Ministru tal-Finanzi relatat mal-implimentazzjoni ta' ċerti dispożizzjonijiet tal-Liġi dwar il-VAT tal-4 ta' April 2011 (Dz. U. 2013, paragrafu 247).

4 Fis-seduta, il-Gvern Pollakk spjega li dik il-bidla kienet bħala tweġiba għas-sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa kkontestat l-interpretazzjoni individwali tal-Ministru tal-Finanzi quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Kraków, il-Polonja). Billi ddeċidiet li dik l-interpretazzjoni kienet żbaljata u ħassritha, dik il-qorti ddeċidiet li l-VAT ikollha titħallas biss meta tkun saret magħrufa l-marġni finali: kull soluzzjoni oħra tirriżulta f'bidla inaċċettabbli għar-regoli statutorji fuq l-ammont taxxabbli, minħabba li ma tħallix li "il-marġni reali" jittieħed inkunsiderazzjoni, u tkun ibbażata fuq stimi — li l-użu tagħhom għandu jkun limitat għal każijiet iddefiniti strettament. L-aġġustament tad-denunzji tat-taxxa għandu jsir bħala eċċezzjoni u mhux bħala regola.

14. Il-Ministru tal-Finanzi appella minn dik is-sentenza quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), il-qorti tar-rinviju. Dik il-qorti ma hijiex ċerta jekk ir-regola speċjali dwar l-ammont taxxabbli għal servizzi ta' aġenti tal-ivvjaġġar kinitx taffettwa d-determinazzjoni ta' meta kellha titħallas il-VAT għal dawk is-servizzi. Għalkemm il-klijent jixtri servizz speċifiku u identifikabbli, l-ispejjeż li l-aġent tal-ivvjaġġar ikollu jagħmel isiru magħrufa biss wara. Għal din ir-raġuni, il-qorti tar-rinviju tqis li r-regola ġenerali skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax. Madankollu, dik il-qorti tammetti wkoll li tali soluzzjoni ma hijiex prevista fid-Direttiva tal-VAT u wieħed seta' biss jislitha mill-qafas ġenerali tagħha.

15. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tiddeċiedi li l-VAT kellha titħallas meta jiġi rċevut il-ħlas akkont, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk il-VAT għandhiex tiġi kkalkolata fuq l-ammont rċevut (jekk tiġi applikata r-regola ġenerali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT), jew jekk għandux jitqies il-metodu speċifiku għad-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli skont l-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tqis li l-ammont taxxabbli għandu jkun il-marġni (u mhux l-ammont rċevut akkont) u li l-marġni għandha tiġi kkalkolata abbażi tal-ispejjeż magħmula sakemm jiġi rċevut il-ħlas akkont. Il-qorti tar-rinviju ma hijiex konvinta mill-pożizzjoni tal-Ministru tal-Finanzi li tgħid li għandhom jitqiesu l-ispejjeż ipproġettati. Tali pożizzjoni, għalkemm iġġustifikata u ddettata minn kunsiderazzjonijiet prattiċi, ma hijiex sostnuta mill-kliem tal-Artikolu 65 u tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, li l-aġent tal-ivvjaġġar ikun intaxxat fuq l-ammont rċevut ikun ifisser li ammont jiġi intaxxat ogħla sewwa mill-ammont taxxabbli li jkollu jiġi stabbilit fl-aħħar.

16. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1). Id-dispożizzjonijiet tad-[Direttiva 2006/112] għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-taxxa dovuta fuq il-ħlasijiet akkont irċevuti minn persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi turistiċi, li huma intaxxati fil-kuntest tal-iskema speċjali prevista għall-aġenti tal-ivvjaġġar fl-Artikoli 306 sa 310 tad-[Direttiva 2006/112], tiġi imposta fil-mument iddefinit fl-Artikolu 65 tal-imsemmija direttiva?

(2). Fil-każ ta' risposta affermattiva għall-ewwel domanda, l-Artikolu 65 tad-[Direttiva 2006/112] għandu jiġi interpretat fis-sens li għall-finijiet tat-tassazzjoni, il-ħlas akkont irċevut mill-persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi turistiċi u li hija intaxxata skont l-iskema speċjali prevista għall-aġenti tal-ivvjaġġar fl-Artikoli 306 sa 310 tad-[Direttiva 2006/112], jitnaqqas bl-ispiża msemmija fl-Artikolu 308 tal-imsemmija direttiva, effettivament sostnuta mill-persuna taxxabbli sal-mument meta tirċievi l-ħlas akkont?"

17. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Skarpa, mill-Gvern Pollakk u mill-Kummissjoni Ewropea. Skarpa, is-Szef Krajowej Administracji Skarbowej (il-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi, il-Polonja), il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern Pollakk, kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea għamlu sottomissjonijiet orali fis-seduta tas-7 ta' Ġunju 2018.

IV. Analiżi

18. Dawn il-konklużjonijiet huma strutturati kif ġej. Fit-Taqsima A, ser nissuġġerixxi, b'risposta għall-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju, li r-regola speċjali li tinsab fl-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT li tirrigwarda l-*ammont* taxxabbli ma teskludix l-applikazzjoni simultanja tar-regola ġenerali li tinsab fl-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT li tikkonċerna l-*mument* li fih ikollha titħallas it-taxxa jekk isir ħlas akkont. Fit-Taqsima B, b'risposta għat-tieni domanda, ser nipproponi li l-VAT għandha tiġi kkalkolata fuq il-marġni — stabbilita bħala d-differenza bejn is-somma rċevuta bħala ħlas akkont u l-perċentwali korrispondenti tal-ispiża ġenerali pproġettata għal tranżazzjoni partikolari.

A. Fuq l-ewwel domanda: l-applikazzjoni tar-regola ġenerali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT għal servizzi ta' aġenti tal-ivvjaġġar

19. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk ir-regola ġenerali li tinsab fl-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, li l-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi rċevut il-ħlas akkont, tapplikax għal ħlasijiet akkont magħmula għas-servizzi ta' aġent tal-ivvjaġġar.

20. Skarpa spjegat fis-seduta li normalment il-klijenti tagħha l-ewwel iħallsu 30 % tas-servizz riżervat, bil-bqija tal-prezz jitħallas qabel it-tluq. L-ispejjeż isiru madwar xahar qabel ma jingħata s-servizz iżda l-ammont eżatt ta' dawk l-ispejjeż isir magħruf biss wara. Skont Skarpa, dan huwa dovut l-iktar minħabba l-fatt li: (i) il-prezz ikun ibbażat fuq l-għadd mistenni ta' vjaġġaturi, li l-għadd attwali tagħhom sikwit ivarja; (ii) jkun hemm varjazzjonijiet fir-rati tal-kambju; u, (iii) jkun hemm spejjeż mhux mistennija.

21. Kif, f'dawk iċ-ċirkustanzi, tista' tibda titħallas il-VAT meta ma jkunx ċar *liema ammont* għandu jintuża bħala l-bażi għall-kalkolu tagħha?

22. Skont Skarpa, huwa sempliċement impossibbli li tiġi applikata r-regola *ratione temporis* tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT u tibda titħallas il-VAT meta jiġi rċevut il-ħlas akkont. Skarpa tissottometti li ma jistax jintalab ħlas tal-VAT sakemm ma tkunx ġiet stabbilita l-marġni, minħabba li parti essenzjali tal-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar hija d-determinazzjoni tal-marġni. Ir-regola tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT, għalhekk, timmodifika mhux biss il-kwistjoni ta' *x'jikkostitwixxi* l-bażi taxxabbli (il-marġni minflok l-ammont rċevut), iżda wkoll tipposponi l-mument *meta* jkollha titħallas il-VAT. Fi kliem ieħor, il-mod li bih il-VAT ikollha titħallas f'dan il-kuntest għandu jiġi adattat għan-natura speċifika tas-servizzi ta' vvjaġġar.

23. Il-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi, il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern Pollakk, kif ukoll il-Kummissjoni huma tal-fehma li l-Artikoli 65 u 308 tad-Direttiva tal-VAT jistgħu (u għandhom) jiġu applikati simultanjament. Iż-żewġ regoli jikkonċernaw aspetti differenti ta' ġbir tal-VAT, u l-applikazzjoni tar-regola ġenerali ma tfixkilx l-applikazzjoni tar-regoli speċjali. L-ispejjeż isiru f'mumenti differenti qabel, matul, jew anki wara l-provvista tas-servizz rilevanti. Fil-fehma tagħhom, il-posponiment għall-ħlas tal-VAT bil-mod li tissuġġerixxi Skarpa jmur lil hinn mill-għan imfittex mill-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar, u jwassal għal vantaġġ mhux ġustifikat.

24. Naqbel, fil-prinċipju, mal-pożizzjoni tal-aħħar. Fil-fehma tiegħi, l-applikazzjoni tar-regola ġenerali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT (1) ma teskludix l-applikazzjoni tar-regola speċjali tal-Artikolu 308 (2), sempliċement minħabba li fil-kuntest ta' din il-kawża dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet jirrigwardaw kwistjonijiet differenti. L-ewwel waħda tikkonċerna *meta* jkollha titħallas il-VAT, filwaqt li l-oħra tiddefinixxi *x'jikkostitwixxi* l-ammont taxxabbli. Dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet, għalhekk, ma humiex reċiprokament esklużivi (3).

1. Ir-regola ġenerali: meta għandha titħallas il-VAT?

25. Ir-regoli dwar meta għandha titħallas il-VAT għal provvista ta' oġġetti u servizzi jinsabu fl-Artikoli 63 sa 66 tad-Direttiva tal-VAT. Skont l-Artikolu 63, it-taxxa għandha titħallas mal-provvista ta' oġġetti jew servizzi [5]. Jekk isiru ħlasijiet akkont, il-VAT għandha tiġi imposta, skont l-Artikolu 65, "meta jiġi riċevut il-ħlas u fuq l-ammont riċevut".

26. L-istorja leġiżlattiva tal-Artikolu 65 turi li kien tqis essenzjali għall-armonizzazzjoni tal-VAT li jiġi ddefinit l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas fil-livell tal-Unjoni [6]. Il-ħsieb wara r-regola li ħlasijiet akkont jiġu intaxxati kien deskritt kif ġej: "meta ħlasijiet akkont jiġu riċevuti qabel l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas, il-mument li dawn l-ammonti jiġu riċevuti jagħti lok għall-ħlas tat-taxxa, minħabba li l-partijiet fit-transazzjoni b'dan il-mod juru l-intenzjoni tagħhom li l-konsegwenzi finanzjarji kollha tal-avveniment li jagħti lok għal ħlas għandhom jirriżultaw minn qabel" [7].

27. L-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jifforma parti mit-Titolu VI tagħha intitolat "[a]vveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta' taxxa". Madankollu, huwa t-Titolu VII li jikkonċerna l-ammont taxxabbli. Għalhekk is-sistema u l-kuntest tal-Artikolu 65 ukoll jikkonfermaw b'mod ċar li din id-dispożizzjoni tiffoka primarjament fuq l-aspett *ratione temporis* tal-ġbir tal-VAT, u biss sekondarjament u b'mod (loġikament) limitat fuq x'għandu jkun l-ammont taxxabbli (l-akkont imħallas f'mument partikolari).

2. Regola speċjali dwar x'jikkostitwixxi l-ammont taxxabbli għas-servizzi ta' aġenti tal-ivvjaġġar

28. Il-partijiet u l-persuni interessati kollha, bl-eċċezzjoni ta' Skarpa, argumentaw li l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar ma hijiex skema tat-taxxa indipendenti u eżawrjenti li tirregola l-aspetti kollha għad-determinazzjoni tal-VAT għal servizzi ta' aġenti tal-ivvjaġġar. Pjuttost hija sett ta' regoli li jippermettu derogi limitati — dawk meħtieġa biex jintlaħaq l-għan speċifiku mfittex minn dik l-iskema speċjali tal-VAT, mingħajr madankollu ma jidderogaw minn elementi oħra tal-iskema ġenerali tal-VAT [8].

29. Naqbel ma din il-pożizzjoni.

30. L-iskop tal-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar huwa doppju. L-ewwel nett, din il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat ripetutament li l-iskema speċjali għal aġenziji tal-ivvjaġġar tfittex li tevita diffikultajiet prattiċi li jirriżultaw "mill-applikazzjoni tar-regoli normali dwar il-post tat-tassazzjoni, l-ammont taxxabbli u t-tnaqqis tat-taxxa input imħallsa" [...] "minħabba l-għadd kbir ta' servizzi [ta' aġenti tal-ivvjaġġar] u l-postijiet minn fejn jingħataw" [9].

5 Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li "L-Artikolu 63 [tad-Direttiva tal-VAT] jirrifletti dan il-prinċipju fundamentali billi jipprovdi li l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas iseħħ u t-taxxa għandha tiġi imposta fid-data li fiha ssir il-kunsinna tal-merkanzija jew li fiha jiġu pprovduti s-servizzi". Sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, *TNT Express Worldwide (Poland)* (C-169/12, EU:C:2013:314, punt 22).

6 Ara l-Proposta għas-Sitt Direttiva tal-Kunsill dwar l-armonizzazzjoni ta' leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-fatturat — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, (COM(73) 950 tal-20 ta' Ġunju 1973). Ara wkoll il-memorandum ta' spjegazzjoni għall-proposta għas-Sitt Direttiva, Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Suppliment 11/73, p. 12.

7 Il-Memorandum ta' spjegazzjoni għall-proposta għas-Sitt Direttiva, Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Suppliment 11/73, p. 13.

8 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 15), jew tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 5). Ara wkoll il-punt 34 tal-istess sentenza u s-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20).

9 Ara s-sentenzi tad-19 ta' Ġunju 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punti 24 u 22 u l-ġurisprudenza ċċitata); tad-9 ta' Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen, (C-31/10, EU:C:2010:762, punti 17 u 18 u l-ġurisprudenza ċċitata); u tal-25 ta' Ottubru 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19).

31. It-tieni nett, din l-iskema għandha l-iskop ukoll li żżomm il-ġbir tal-VAT għal dawk is-servizzi fl-Istati Membri fejn jingħataw is-servizzi, filwaqt li tingħabar it-taxxa li tkun tikkorrispondi għas-servizzi mogħtija mill-aġent tal-ivvjaġġar fl-Istat Membru fejn dan ikun stabbilit [10].

32. B'riżultat ta' dan, skont l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar, l-aġenti tal-ivvjaġġar ma jkunux intitolati jnaqqsu l-VAT li jkollha titħallas fuq is-servizzi mogħtija mill-fornituri tagħhom fi Stati Membri differenti. Dawn effettivament jitolbu l-ħlas tagħha mingħand il-klijenti tagħhom bħala parti mill-ispiża [11], flimkien mal-VAT output tagħhom stess li jkollha titħallas fuq il-marġni tagħhom u mħallsa fl-Istat Membru fejn huma jkunu stabbiliti [12]. Fi kliem ieħor, il-prezz għal pakkett ta' vjaġġar ikun jinkludi l-prezz ta' servizzi mogħtija mill-fornituri, inkluż il-ħlas tal-VAT mitlub mill-fornituri, il-marġni tal-aġent tal-ivvjaġġar (li f'dak l-istadju ma tkunx għadha finali) u l-VAT li jkollha titħallas mill-aġenti tal-ivvjaġġar fuq dik il-marġni.

33. L-elementi deskritti iktar 'il fuq, għalhekk, juru li l-Artikoli 306 sa 308 tad-Direttiva tal-VAT jinkludu deroga doppja: mid-definizzjoni tal-ammont taxxabbli (*xiex*), kif ukoll mill-post tat-tassazzjoni (*fejn*). Madankollu, dawk id-dispożizzjonijiet ma jgħidu xejn dwar l-avveniment li jagħti lok għal ħlas u impożizzjoni ta' taxxa.

3. Applikazzjoni simultanja tal-Artikolu 65 u tal-Artikoli 306 sa 308 tad-Direttiva tal-VAT

34. Kif jidher diġà miż-żewġ taqsimiet preċedenti, jekk wieħed jifli sewwa n-natura eżatta taż-żewġ dispożizzjonijiet inkwistjoni, l-argument ta' "inkompatibbiltà" bejn ir-regola ġenerali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, minn naħa, u r-regola speċifika tal-Artikoli 306 sa 308 tal-istess direttiva, min-naħa l-oħra, jiddgħajjef konsiderevolment. Fi kliem ieħor, ir-regola speċjali tal-Artikoli 306 sa 308 tad-Direttiva tal-VAT tikkonċerna x-"*xiex*" u l-"*fejn*". L-ewwel parti tal-Artikolu 65, kif ukoll il-loġika u l-iskop ġenerali tal-Kapitolu 2 tat-Titolu VI, jikkonċernaw il-"*meta*".

35. Għandu jiġi nnotat ukoll li, minn naħa, ir-regola ġenerali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT tapplika indipendentement mis-settur ikkonċernat. Din tispeċifika *meta* għandha titħallas il-VAT. Din tgħid li dak il-mument iseħħ meta jsir il-ħlas akkont. Min-naħa l-oħra, ir-regola tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT tapplika biss għal aġenti tal-ivvjaġġar u tiddefinixxi minn *xiex* huwa kompost l-ammont taxxabbli għas-servizzi pprovduti minnhom. Dan l-ammont taxxabbli huwa l-marġni, iddefinita bħala "id-differenza bejn l-ammont totali, mingħajr VAT, li għandu jitħallas mill-vjaġġatur u l-ispiża reali għall-aġent ta' l-ivvjaġġar tal-provvisti ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn, fejn dawk it-tranżazzjonijiet huma għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur".

36. Hemm żewġ argumenti opposti għal dak il-mod ta' ħsieb dwar ir-relazzjoni bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet: testwali u intenzjonali.

37. Fuq il-livell testwali, fl-aħħar tal-Artikolu 65 hemm iddikjarat li l-VAT għandha tiġi imposta "fuq l-ammont riċevut" [13]. Għalhekk jista' jiġi argumentat li l-Artikolu 65 jipprovdi wkoll għall-bażi taxxabbli li għandha dejjem tkun, għal ħlasijiet akkont, l-ammont rċevut.

10 Ara, bħala eżempju ta' dan, il-fajl interistituzzjonali tal-Kunsill 2002/0041 (CNS), dwar "VAT — Skema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar" [17567/09]: "2. L-ewwel għan tal-iskema kien li tiġi ssimplifikata l-applikazzjoni tar-regoli tal-VAT għal dawn it-transazzjonijiet, li ħelset lil operaturi milli jkollhom jirreġistraw fid-diversi Stati Membri fejn kienu jingħataw is-servizzi. 3. It-tieni għan kien li jiġi żgurat li l-VAT dovuta fuq oġġetti u servizzi mixtrija minn aġent tingħabar mill-Istat fejn isiru dawk it-transazzjonijiet, filwaqt li t-taxxa korrispondenti għas-servizzi mogħtija mill-aġent tal-ivvjaġġar tingħabar fl-Istat fejn l-aġent ikun stabbilit".

11 U din il-VAT input tiġi rkuprata b'mod impliċitu — ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Tizzano fil-Kawża First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punt 25).

12 B'mod iktar speċifiku, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 307 tad-Direttiva dwar il-VAT jgħid li "[i]s-servizz uniku [tal-aġent tal-ivvjaġġar] għandu jkun taxxabbli fl-Istat Membru li fih l-aġent ta' l-ivvjaġġar ikun stabilixxa n-negozju tiegħu jew għandu l-istabbiliment fiss minn fejn l-aġent ta' l-ivvjaġġar wettaq il-provvista ta' servizzi."

13 "[…] il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il–ħlas u fuq l-ammont riċevut."

38. Fid-dawl tal-punti ġenerali magħmula fit-taqsimiet preċedenti, iżda wkoll bħala kwistjoni ta' loġika sempliċi, insib dik l-interpretazzjoni problematika. Dak li għandu jiġi intaxxat, f'kull ammont rċevut, huwa "l-ammont taxxabbli" jew pjuttost il-parti taxxabbli tal-ħlas rċevut. Naturalment dan ma jfissirx li kull ħlas rċevut jew li l-ħlasijiet kollha rċevuti jkunu intaxxati awtomatikament. Għal darba oħra iżda, bil-għan li jiġi stabbilit l-ammont (taxxabbli) rċevut fil-każ ta' servizzi mogħtija minn aġenti tal-ivvjaġġar, għandu jsir riferiment għad-dispożizzjoni speċjali tal-Artikolu 308 li tabilħaqq tiddefinixxi "l-ammont taxxabbli" għal dan il-għan [14].

39. Fuq il-livell intenzjonali, għandu jitfakkar li l-Artikoli 306 sa 308, jew pjuttost il-Kapitolu 3 kollu, jaqa' taħt it-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT intitolat "Skemi speċjali" (għas-settur jew għall-attività rispettivi). B'hekk jista' jiġi ssuġġerit li l-leġiżlatur tal-Unjoni xtaq jistabbilixxi "skema" separata li potenzjalment tidderoga mhux biss minn dawk l-elementi li huma espressament previsti fil-kapitolu rilevanti ddedikat għal kull skema speċjali, iżda wkoll minn dispożizzjonijiet ġenerali ulterjuri li jistgħu joħolqu problemi fit-tħaddim ta' dik l-iskema speċjali.

40. Nifhem il-loġika usa' ta' dan l-argument. Jidher madankollu li tali approċċ imur kontra l-ġurisprudenza stabbilita, li tinsisti fuq l-interpretazzjoni stretta u dejqa ta' kull devjazzjoni mis-sistema ġenerali tal-VAT, kemm ġeneralment, kif ukoll speċifikament fir-rigward tal-iskema speċjali għal aġenziji tal-ivvjaġġar.

41. B'mod ġenerali, huwa approċċ stabbilit sewwa ta' din il-Qorti tal-Ġustizzja li kull deroga prevista fid-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata b'mod strett. Dan ifisser li l-kamp ta' applikazzjoni tagħhom għandu jkun limitat strettament għat-test u għall-għan li jkun tfassal għalihom, għalkemm tista' tkun konċepibbli deroga usa' fuq il-livell ta' interpretazzjoni. Reċentement, dan il-prinċipju ġie għal darba oħra enfasizzat mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Avon Cosmetics [15], li b'mod ċar warrbet l-idea li deroga mogħtija fir-rigward tal-kalkolu tal-ammont taxxabbli f'mudell ta' bejgħ dirett setgħet tiġi interpretata bħala li tippermetti wkoll tnaqqis ta' spejjeż ta' prodotti mixtrija għal skopijiet ta' dimostrazzjoni fil-livell tat-taxxa input. Li tkun permessa tali deroga ulterjuri (li ċertament jista' jkollha difiża b'mod ġenerali) ikun ifisser effettivament li deroga, ladarba tingħata fir-rigward ta' element speċifiku wieħed, sussegwentement titħalla tiġġenera "effetti supplimentari" ulterjuri mas-sistema kollha tal-VAT, bil-konsegwenza li jinħolqu għadd ta' sistemi paralleli "à la carte" li b'mod ċar ikunu jestendu lil hinn mill-iskop tal-applikazzjoni tad-deroga [16].

42. Fir-rigward tal-iskema speċifika għal aġenziji tal-ivvjaġġar, il-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament fakkret li "bħala eċċezzjoni għar-regoli normali tad-Direttiva [tal-VAT] [l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar] għandha tiġi applikata biss sa fejn ikun meħtieġ biex jintlaħaq l-għan tagħha" [17]. Din irrikonoxxiet ukoll l-applikazzjoni simultanja ta' dik l-iskema ma' dispożizzjonijiet ġenerali rilevanti tas-sistema tal-VAT, billi r-regoli ġenerali jiġu applikati għall-aspetti ta' tranżazzjoni li jmorru lil hinn mid-deroga għal aġenti tal-ivvjaġġar [18].

14 Ara wkoll il-punt 67 ta' dawn il-konklużjonijiet.

15 Sentenza tal-14 ta' Diċembru 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, punti 36 sa 40).

16 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, speċjalment il-punti 39 sa 41 u 50, 58 sa 60 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1998, *Madgett u Baldwin* (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punti 5 u 34); tad-19 ta' Ġunju 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata); tad-9 ta' Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punt 16); u tal-25 ta' Ottubru 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 Dwar kif jiġi stabbilit ammont taxxabbli rigward servizzi mogħtija u mixtrija mill-istaff, ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 39 *et seq.*).

43. Ma narax kif l-għanijiet imfittxija mill-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar[19] jistgħu jintlaqtu bl-applikazzjoni tar-regola *ratione temporis* tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT. Bil-VAT ikollha titħallas malli jiġu rċevuti l-ħlasijiet akkont, il-VAT xorta jkollha titħallas għal servizzi ta' vvjaġġar fl-Istati Membri fejn jiġu pprovduti. Dik il-VAT ma titnaqqasx f'dawk l-Istati, iżda tgħaddi għal fuq il-klijent mill-aġent tal-ivvjaġġar u dan tal-aħħar jitlob il-ħlas tal-VAT output fuq il-marġni tiegħu u jħallasha fl-Istat Membru fejn ikun stabbilit.

44. Din il-konstatazzjoni ġenerali ma tidhirx li tinbidel bl-argumenti magħmula minn Skarpa fil-kuntest ta' din il-kawża.

45. L-ewwel nett, Skarpa targumenta li l-marġni hija element essenzjali tal-iskema tal-marġni. Għalhekk, meta ma tkunx magħrufa l-marġni eżatta, ma jintalabx ħlas ta' VAT. Dan l-argument jidher li huwa ispirat mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li turi li l-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT teħtieġ li jkunu stabbiliti l-elementi kollha tat-tranżazzjoni[20].

46. Huwa minnu li l-ġurisprudenza titlob livell ta' ċertezza biex ikun jista' jintalab il-ħlas tal-VAT għal provvisti ta' oġġetti jew servizzi. Mis-sentenza fil-Kawża BUPA Hospitals isegwi li din iċ-ċertezza ma tingħatax bħala prinċipju fil-każ ta' "somma mħallsa f'daqqa, magħmula għal oġġetti indikati b'mod ġeneriku f'lista li tista' tiġi modifikata f'kull waqt bil-qbil komuni bejn ix-xerrej u l-bejjiegħ u li minnha x-xerrej jista' eventwalment jagħżel artikoli, fuq il-bażi ta' ftehim li huwa jista' f'kull mument jirrexindi unilateralment u jieħu lura l-ħlasijiet bil-quddiem kollha li ma jkunux intużaw [...]"[21].

47. Insibha diffiċli li napplika din il-ġurisprudenza għal din il-kawża. B'kuntrast mas-sitwazzjonijiet fattwali f'dawk il-kawżi, in-natura u l-kontenut tas-servizz mogħti minn aġenti tal-ivvjaġġar għandhom it-tendenza li jkunu magħrufa u ddefiniti sewwa, ta' spiss fi grad għoli ta' preċiżjoni, inkluż, kif deskritt b'mod ċar fis-seduta, anki biex jiġi żgurat li t-twieqi ta' kamra rriżervata jkunu jħarsu lejn direzzjoni partikolari. F'dawn iċ-ċirkustanzi, huwa diffiċli li wieħed jaħseb li l-marġni tikkostitwixxi element essenzjali tal-"avveniment li jagħti lok għal ħlas". Dan jolqotni bħala aspett kemxejn tekniku tal-ġbir tat-taxxa li normalment ma jkunx magħruf mill-klijent, u b'hekk ma jkunx jifforma parti mis-sensiela ta' elementi ta' tranżazzjoni li jkollhom jiġu ddefiniti minn qabel.

48. Skarpa tissottometti wkoll li l-intaxxar ta' ħlasijiet akkont, meta l-marġni ma tkunx għadha magħrufa, fil-prattika joħloq diffikultajiet serji u sproporzjonati: Denunzji tal-VAT ikollhom jiġu aġġustati kontinwament. Fl-opinjoni ta' Skarpa, dan imur kontra l-għanijiet tal-iskema ta' marġni. Mis-seduta rriżulta wkoll li fil-fatt hemm żewġ proposti moħbija f'dik id-dikjarazzjoni: il-kwistjoni ta' għarfien (marġni magħrufa jew mhux magħrufa) u d-diffikultajiet prattiċi ta' aġġustament mill-ġdid.

49. It-tieni nett, f'dak li jirrigwarda l-kwistjoni tal-marġni mhux magħrufa, Skarpa kkonfermat fis-seduta li, b'mod ġenerali, il-prezz mitlub mill-klijenti minn aġent tal-ivvjaġġar jidher li jkun kompost minn ammonti differenti. Il-VAT li sussegwentement ikollha tiġi kkalkolata u mħallsa mill-aġent tal-ivvjaġġar tkun fil-fatt diġà inkluża f'dan "il-prezz tal-katalogu". Il-marġni finali tidher, għalhekk, li tiġi kkalkolata "b'esklużjoni", jiġifieri ladarba jitnaqqsu l-ispejjeż reali mill-ħlas rċevut, il-bqija jinqasam bejn il-marġni u l-VAT. B'dan il-mod, l-aġent tal-ivvjaġġar ma jibgħat ebda fattura kkoreġuta lill-klijent.

19 Identifikati u diskussi iktar 'il fuq fil-punti 30 sa 33.

20 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals u Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punt 48); tas-16 ta' Diċembru 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punt 31); tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 26); tad-19 ta' Diċembru 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 28); u tas-7 ta' Marzu 2013, Efir (C-19/12, mhux ippubblikata, EU:C:2013:148, punt 32).

21 Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals u Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punt 51).

50. Biex nagħti eżempju: jekk wieħed jassumi li l-prezz tal-vjaġġ ikun ta' EUR 1 000 u l-ispejjeż ikunu ta' EUR 800, id-differenza ta' EUR 200 ikollha tinqasam bejn il-marġni u l-VAT. Immaġina li r-rata tal-VAT tkun ta' 21 %. Is-somma ta' EUR 200, għalhekk, ikun jirrappreżenta 121 %, li jinqasam f'VAT korrispondenti għal EUR 34.71, u l-marġni tikkorrispondi għal EUR 165.29.

51. Jekk dan huwa tabilħaqq kif taħdem l-industrija, li jien nifhem li kien ikkonfermat minn Skarpa fis-seduta, flimkien mal-fatt li l-prezz tal-katalogu jkun diġà jinkludi l-VAT u li l-aġenziji tal-ivvjaġġar ma jitolbu ebda ħlas tal-VAT separatament wara, b'hekk l-unika inferenza loġika li nista' nagħmel minn dawk id-dikjarazzjonijiet hija din li ġejja: aġenzija tal-ivvjaġġar li topera b'mod raġonevolment tajjeb għandha tabilħaqq tħejji stima pjuttost dettaljata tal-ispejjeż ipproġettati u tal-marġni stmata tagħha, biex tkun tista' tippubblika kull prezz bħal dan f'katalogu.

52. Għalhekk, għalkemm il-marġni eżatta tista' tabilħaqq ma tkunx magħrufa jew fil-mument meta jsir il-ħlas akkont jew attwalment fil-mument meta effettivament jingħata s-servizz, jew saħansitra xi żmien kunsiderevoli wara dak il-mument (sa meta u sakemm ikunu saru l-ħlasijiet kollha lil ċertu fornitur u/jew għal ċertu staġun), jibqa' l-fatt li kull aġent tal-ivvjaġġar li ma jkunx jixtieq ibati telf x'aktarx ikollu stima pjuttost dettaljata tal-ispejjeż ipproġettati qabel ma jistabbilixxi u jirreklama ċertu vvjaġġar.

53. It-tielet nett, dwar id-diffikultajiet prattiċi msemmija minn Skarpa, b'mod partikolari l-ħtieġa għal aġġustamenti ulterjuri, nixtieq sempliċement nissuġġerixxi li tali argument bilkemm jista', fih u minnu nnifsu, jiġġustifika l-esklużjoni effettiva tar-regoli statutorji tal-VAT [22].

54. Barra minn hekk, kuntrarjament għal dak li ssostni Skarpa, kull diffikultà bħal din ma hijiex dik li l-iskema ta' marġni kienet maħsuba li tevita. Kif spjegat iktar 'il fuq [23], l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar tfasslet biex tneħħi l-ħtieġa li aġenti tal-ivvjaġġar jitolbu tnaqqis tal-VAT mal-Unjoni Ewropea kollha. Iżda lanqas ma kienet maħsuba teħlishom mir-responsabbiltajiet amministrattivi kollha li kull persuna taxxabbli jkollha quddiemha f'ċirkustanzi simili [24].

55. Din il-konklużjoni tidher li hija iktar u iktar iġġustifikata minħabba li l-oppost ikun jagħti vantaġġ finanzjarju doppju lill-aġent tal-ivvjaġġar: huwa jkun intitolat iħallas il-VAT anki wara li jkunu ngħataw servizzi, meta ssir magħrufa l-marġni, filwaqt li jitlob ħlas minn qabel mingħand il-klijenti tiegħu. Ma narax kif tali interpretazzjoni toffri bilanċ raġonevoli bejn l-interessi kollha involuti.

56. Fl-aħħar nett, il-problema tan-natura provviżorja tal-marġni meta jiġi rċevut il-ħlas akkont ma tidhirx li hija limitata għall-ħlas akkont. Mid-deskrizzjoni mogħtija fis-seduta nifhem li effettivament il-marġni tista' tkun għadha mhux magħrufa anki *wara li jkunu ngħataw is-servizzi ta' vvjaġġar*, meta jsiru aġġustamenti mill-fornituri tal-aġent tal-ivvjaġġar.

57. Dan il-fatt ikompli jenfasizza l-problema ġenerali tal-argument ta' Skarpa dwar dan il-punt. Jekk titqies il-konklużjoni loġika sħiħa tiegħu, allura Skarpa effettivament qiegħda titlob mhux biss id-deroga mill-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, peress li l-istess argument jista' jiġi estiż biex tiġi eskluża l-applikazzjoni tal-Artikolu 63 ukoll [25]. Barra minn hekk, peress li l-marġni eżatta tista' ma tkunx magħrufa meta jiġu pprovduti s-servizzi, il-punt meta jkollha titħallas il-VAT ikun effettivament

22 Ara, ripetutament, biex jidher kemm il-Qorti tal-Ġustizzja naqset milli taċċetta "diffikultajiet prattiċi jew tekniċi" bħala raġuni suffiċjenti biex ma jitqisux regoli tal-Unjoni, is-sentenza tas-27 ta' Ottubru 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-74/91, EU:C:1992:409, punt 12) jew is-sentenza tat-23 ta' Mejju 1996, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-331/94, EU:C:1996:211, punt 12).

23 Fid-dettall, iktar 'il fuq, punti 30 sa 33.

24 Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża MyTravel plc (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 79): "Barra minn dan, għalkemm l-iskop tal-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva huwa li jiġu adattati r-regoli applikabbli għall-VAT għan-natura speċifika tax-xogħol ta' aġent tal-ivvjaġġar u b'hekk jitnaqqsu d-diffikultajiet prattiċi li jistgħu jfixklu xogħol bħal dan, l-iskema stabbilita minn dan l-Artikolu, kuntrarjament għal dik stabbilita għal impriżi żgħar u għal produtturi agrikoli, mhijiex maħsuba biex ikunu ssimplifikati r-rekwiżiti taż-żamma tal-kotba li jirriżultaw mill-iskema ġenerali tal-VAT." Ara wkoll is-sentenza tad-19 ta' Ġunju 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 25).

25 Fin-nuqqas ta' regoli nazzjonali adottati abbażi tal-Artikolu 66(a) sa (c) tad-Direttiva dwar il-VAT.

għalkollox jiddependi mid-dikjarazzjoni tal-aġent tal-ivvjaġġar innifsu dwar meta huwa jqis li jkun sar jaf bl-ammont eżatt tal-marġni. Dan x'aktarx iseħħ mhux meta jingħata s-servizz inkwistjoni, iżda ġimgħat jew xhur wara, jew forsi anki fi tmiem kull staġun, meta x'aktarx ikun hemm analiżi sħiħa u kompleta tal-ispejjeż reali kollha magħmula għal kull servizz bħala komponent individwali. Ma hemmx għalfejn jingħad li, matul dawk il-perijodi kollha, ir-riżorsi rispettivi ma jkunux għad-dispożizzjoni tal-Istat[26].

58. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, il-konklużjoni provviżorja tiegħi hija li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li t-taxxa għandha titħallas fuq il-ħlasijiet akkont rċevuti minn persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi tal-ivvjaġġar, li jiġu intaxxati skont l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar prevista fl-Artikoli 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT, fil-mument stabbilit fl-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri meta jkun sar il-ħlas akkont rispettiv.

B. Fuq it-tieni domanda: kif tiġi stabbilita l-VAT meta l-ammont taxxabbli ma jkunx magħruf

59. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq taċċerta kif, jekk it-taxxa jkollha tabilħaqq titħallas meta jiġi rċevut ħlas akkont, dik it-taxxa għandha tiġi stabbilita meta l-marġni eżatta, jiġifieri l-ammont taxxabbli, tkun għadha mhux magħrufa.

60. Il-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi, il-Gvern Pollakk u l-Gvern Ġermaniż, kif ukoll il-Kummissjoni jaqblu li l-VAT ma għandhiex titħallas fuq *l-ammont rċevut* iżda fuq *il-marġni*[27]. Madankollu, suġġerimenti dwar kif din il-marġni għandha tiġi stabbilita fil-mument meta jiġi rċevut il-ħlas akkont ma jaqblux.

61. Il-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi jsostni li l-marġni għandha tiġi stabbilita meta jiġi rċevut il-ħlas akkont, abbażi tal-ispejjeż *ipproġettati*. L-aġġustamenti meħtieġa għandhom isiru wara — fid-denunzja tat-taxxa għall-perijodu taż-żamma tal-kotba rispettiv li matulu jkun ġie pprovdut is-servizz. Bl-istess mod, il-Gvern Pollakk isostni li biex tiġi stabbilita l-marġni meta jkun ġie rċevut il-ħlas akkont, Skarpa għandha tadotta "l-approċċ funzjonali" u tuża bħala bażi l-ispejjeż *ipproġettati*.

62. Fis-seduta, il-Gvern Ġermaniż ippreżenta pożizzjoni (parzjalment) simili. Dan issottometta li biex tiġi stabbilita l-marġni, l-ispejjeż li kellhom jittieħdu inkunsiderazzjoni kellhom ikunu spejjeż li jkunu saru u l-ispejjeż ipproġettati (prevedibbli). Skont dak il-Gvern, il-kliem "l-ispiża reali għall-aġent ta' l-ivvjaġġar" fl-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT għandu jinftiehem b'dak il-mod.

63. Il-Kummissjoni tqis li t-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż ipproġettati biex tiġi stabbilita l-marġni malli jiġu rċevuti l-ħlasijiet akkont ikun kuntrarju għall-kliem tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT. Din id-dispożizzjoni tirreferi għal "*spiża reali*" għall-aġent tal-ivvjaġġar[28]. Għalhekk, huma biss l-ispejjeż reali magħmula sa dak il-ħlas li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni biex tiġi stabbilita l-marġni meta jiġu rċevuti ħlasijiet akkont. Il-pożizzjoni tal-Kummissjoni tikkorrispondi wkoll mas-suġġeriment magħmul mill-qorti tar-rinviju.

64. Kif diskuss ulterjorment fis-seduta, essenzjalment hemm ħames għażliet differenti dwar kif, teoretikament, jista' jsir il-kalkolu tal-marġni u kif jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż f'dawk iċ-ċirkustanzi.

26 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "[...] fil-qasam tal-VAT persuni taxxabbli jaġixxu bħala kolletturi tat-taxxa għall-Istat" u qieset bħala ġustifikati dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva maħsuba biex ma jitħallewx "somom kbar ta' flus tal-pubbliku jakkumulaw f'idejhom matul perjodu taxxabbli". Sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

27 Din hija wkoll il-pożizzjoni (alternattiva) ta' Skarpa, bit-twissija ċara li toħroġ mir-risposta proposta tagħha għall-ewwel domanda li l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax japplika u li l-VAT ikollha titħallas meta l-marġni ssir magħrufa.

28 F'xi wħud mill-verżjonijiet lingwistiċi oħra tissejjaħ *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (Franċiż); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (Ġermaniż); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (Pollakk); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (Ċek); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (Spanjol).

(i) L-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT ma japplikax. Ebda VAT ma għandha titħallas meta jiġi rċevut il-ħlas akkont u wieħed għandu jistrieħ fuq il-marġni biex tiġi kkalkolata l-VAT meta l-marġni tkun magħrufa definittivament (il-pożizzjoni ta' Skarpa).

(ii) Il-VAT għandha titħallas fuq l-ammont tal-ħlas akkont rċevut (minflok fuq il-marġni). Dan jirriżulta mill-applikazzjoni litterali tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT.

(iii) Il-VAT għandha titħallas fuq il-marġni, ikkalkolata billi jitnaqqas *proporzjon tal-ispejjeż ipproġettati* għal tranżazzjoni partikolari mill-ammont rċevut akkont. Dan il-proporzjon ikun jikkorrispondi mal-proporzjon li l-ammont rċevut ikun jirrappreżenta mill-prezz totali għas-servizz (il-pożizzjoni tal-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u tal-Gvern Pollakk).

(iv) Il-VAT għandha titħallas fuq il-marġni, iżda dak il-marġni għandu jiġi stabbilit tal-irċevuta tal-ħlas akkont, billi jitnaqqsu l-ispejjeż reali jiġifieri skont l-ispejjeż li effettivament ikunu saru mill-aġent tal-ivvjaġġar sal-mument meta jkun rċevut il-ħlas akkont (il-pożizzjoni tal-Kummissjoni u wkoll dik issuġġerita mill-qorti tar-rinviju).

(v) Il-VAT titħallas fuq il-marġni, ukoll stabbilita meta jiġi rċevut il-ħlas akkont, iżda abbażi tal-ispejjeż li jkunu saru mill-aġent tal-ivvjaġġar sal-mument meta jiġi rċevut il-ħlas akkont *u* tal-ispejjeż pproġettati, sakemm ma jkunux għadhom saru l-ispejjeż ipproġettati kollha (il-pożizzjoni tal-Gvern Ġermaniż).

65. Is-sempliċi elenkar ta' dawk l-għażliet kollha (għall-inqas dawk teoretikament konċepibbli), juri b'mod ċar li r-risposta li għandha tingħata hija altru milli ċara. Madankollu, xi għażliet huma iktar problematiċi minn oħrajn.

66. Għar-raġunijiet diġà diskussi fid-dettall b'risposta għall-ewwel domanda [29], l-ewwel pożizzjoni li Skarpa tiddefendi sempliċement ma tistax tiġi aċċettata mingħajr ma titkompla titgħawweġ is-sistema kollha tal-ġbir tal-VAT. Barra minn hekk, kieku kellu jiġi adottat tali approċċ, għaliex wieħed għandu jieqaf mal-Artikoli 65 u 63? Jista' jkun hemm ukoll dispożizzjonijiet (ġenerali) oħra tad-Direttiva tal-VAT li "idealment" jistgħu jiġu adattati ulterjorment biex jipprovdu għall-ħtiġijiet speċifiċi (mingħajr dubju oġġettivament iġġustifikati għalkollox) ta' industrija speċifika. Iżda din hija preċiżament is-sitwazzjoni perikoluża li din il-Qorti tal-Ġustizzja qiegħda tipprova tevita.

67. Għar-raġunijiet li għalihom ukoll diġà sar riferiment iktar 'il fuq [30], it-tieni għażla lanqas ma tista' tiġi aċċettata. Huwa minnu li l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jgħid li "il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il-ħlas *u fuq l-ammont riċevut*" [31]. Madankollu, l-adozzjoni ta' tali pożizzjoni wkoll dejjem twassal intrinsikament għal riżultat sproporzjonat (preżumibbilment provviżorju) minħabba li tali ammont taxxabbli inizjali jkun intrinsikament ogħla mill-ammont taxxabbli li jkollu jiġi stabbilit sussegwentement. Għal din ir-raġuni wkoll inqis li r-riferiment li hemm fl-Artikolu 65 għal "l-ammont riċevut" għandu jinftiehem b'mod li jfakkar fir-regola ġenerali li skontha taxxa għandha titħallas fuq "dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur […]". Dan isegwi mill-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT [32]. B'mod iktar speċifiku f'dan il-kuntest jiena tal-fehma li t-terminu "fuq l-ammont riċevut" li jinsab fl-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT għandu jinftiehem

29 Ara iktar 'il fuq il-punti 39 sa 57 ta' dawn il-konklużjonijiet.

30 Iktar 'il fuq, punti 37 sa 38.

31 Enfasi miżjuda.

32 "Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista." Skont ġurisprudenza stabbilita, l-ammont taxxabbli definittiv skont ir-regoli ġenerali jkun il-ħlas attwalment rċevut; ara, pereżempju, (dwar provvista ta' oġġetti), is-sentenza tad-29 ta' Mejju 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

bħala li jirreferi *għall-ammont taxxabbli rċevut*. Dan l-ammont taxxabbli huwa, skont ir-regola speċifika tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT, il-marġni. Din ir-regola speċjali għandha, għalhekk, tiġi inserita fil-loġika tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, fejn dan tal-aħħar jirreferi għal "l-ammont riċevut".

68. Nirrikonoxxi mill-ewwel li r-raba' u l-ħames għażla jsegwu iktar mill-qrib il-kliem tal-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, nibża' li huma wkoll sempliċement jaqsmu l-linja minn żamma ta' kotba u dikjarazzjonijiet tal-VAT, li huma eżerċizzju pjuttost kumpless, għal li jagħmluha "missjoni impossibbli". Effettivament, taħt dawn l-għażliet, il-qasma *individwali* tal-ispejjeż *reali* kollha li jkunu saru ikollha ssir *b'mod ripetut* u *b'mod differenti* għal kull ħlas akkont rċevut.

69. Effettivament, għal għadd ta' raġunijiet, dan jidher li jkun sempliċement impossibbli. L-ewwel nett, ċerti servizzi jinxtraw fi kwantitajiet kbar (akkomodazzjoni u trasport), filwaqt li s-servizzi individwali inklużi jinbiegħu separatament. Jekk dan huwa tabilħaqq il-każ, allura proporzjoni tal-ispejjeż globali għal kull tranżazzjoni (kull servizz) x'aktarx li ma jkunx magħruf meta jiġi rċevut il-ħlas akkont, speċjalment peress li l-ammont ta' servizzi individwali mibjugħa aktarx li jinbidel b'mod kunsiderevoli tul iż-żmien. It-tieni nett, ma huwiex ċar għalija kif tali spejjeż reali għal servizzi ordnati f'ammonti kbar jitqabblu mas-servizzi individwali mogħtija. It-tielet nett, dan kollu jsir anki iktar kumpless f'każijiet fejn il-ħlasijiet akkont ma jkunx biss 100 % tal-prezz, iżda tabilħaqq frazzjonijiet tiegħu, bħal 10 %, 30 %, jew 50 %.

70. Barra minn hekk, f'dawn il-każijiet kollha, qabel ma tkun magħrufa l-pożizzjoni finali, it-tnaqqis tal-ispejjeż reali kollha li jkunu saru fil-mument li fih jew issir parti biss mill-ħlasijiet (biss għal xi postijiet f'pakkett ikbar ta' vvjaġġar) u/jew anki titħallas perċentwali biss ta' dak il-prezz (30 % jew 50 %), x'aktarx iwassal għal bilanċ negattiv. Fi kliem ieħor, f'mument speċifiku, l-ispiża reali, jiġifieri spiża li tkun saret tassew, tista' tkun tammonta għal 100 % tal-ispejjeż kollha, filwaqt li l-ħlas akkont jista' jkun jikkorrispondi għal 10 % tal-prezz tas-servizz. Ma huwiex ċar għalija kif preċiżament dan għandu jiġi aġġustat iktar tard u jekk tali "telf temporanju" għandux, pereżempju, jiġi ddikjarat bħala tali.

71. Għalhekk, biex inkun prattiku, jidhirli li, fl-aħħar mill-aħħar, fid-dawl ta' din il-kumplessità, x'jista' jsir realistikament ikun, l-iktar l-iktar, stima oħra (informata) dwar fejn ikun il-livell tal-ispejjeż reali. L-unika differenza tkun li l-aġenzija tal-ivvjaġġar tintalab tagħmel stima bħal din waħda wara l-oħra, bid-diliġenza ta' Sisifu, kull darba li tirċievi kull ħlas akkont.

72. Fl-istess waqt, kif diġà ġie spjegat iktar 'il fuq u kkonfermat fis-seduta, jidher li aġent tal-ivvjaġġar infurmat ikollu idea pjuttost tajba tal-ispejjeż li jkollhom isiru u tal-marġni li jkollha tinkiseb fir-rigward ta' tranżazzjoni speċifika.

73. Dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha jwassluni biex nikkonkludi li hija tabilħaqq it-tielet għażla, issuġġerita mill-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u mill-Gvern Pollakk, li tidher li hija l-iktar raġonevoli u l-inqas ta' piż. Dik il-pożizzjoni jidhirli li toħloq bilanċ raġonevoli bejn l-interessi rispettivi tal-awtorità nazzjonali tat-taxxi u tal-persuna taxxabbli, filwaqt li hija possibbli li ssir. Dan l-approċċ ma jagħti lil ebda waħda minn dawk iż-żewġ partijiet vantaġġ eċċessiv il-waħda fuq l-oħra. Dan għaliex l-ebda waħda minnhom ma tidher li jkollha fil-pussess tagħha, f'xi waqt rilevanti, "wisq flus" meta mqabbel ma' dak li dik il-parti tkun finalment intitolata għalihom.

74. L-eżempju mogħti fis-seduta mill-Kap tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi jolqot sewwa dik il-loġika. Jekk il-prezz tas-servizz ikun, pereżempju, PLN 1000 (Zloty Pollakka), bil-marġni stmata li tkun komposta minn 20 % ta' dak il-prezz (PLN 200), u l-klijent jagħmel ħlas bil-quddiem ta' PLN 500, il-marġni li jkollha titqies fil-mument meta jiġi rċevut il-ħlas akkont għandha tkun ta' PLN 100. Ikun fuq dan l-ammont ta' PLN 100 li għandha tiġi kkalkolata l-VAT, u għandha titħallas f'dak l-istadju, b'aġġustamenti sussegwenti u finali li għandhom isiru malli tkun magħrufa l-marġni, jekk ikun meħtieġ.

75. Barra minn hekk, dan jiżgura bilanċ raġonevoli, jiġifieri la jkun hemm ħlas żejjed eċċessiv u lanqas ma jinżamm il-ħlas tat-taxxa dovuta, u jippermetti wkoll li l-proċess taż-żamma tal-kotba jkun ġestibbli, filwaqt li jkun konformi mad-deċiżjoni preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja (fis-sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja[33] u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja[34]) li jgħidu li l-marġni għandha tiġi stabbilita b'rabta ma' kull tranżazzjoni u mhux "globalment" għal kull perijodu. Iżda l-eżerċizzju kollu dwar il-kalkolu tal-ispejjeż għal kull tranżazzjoni individwali (jiġifieri għal kull servizz mogħti mill-aġenzija tal-ivvjaġġar) ikun jeħtieġlu jsir darbtejn biss. L-ewwel, dan isir meta jkunu deċiżi l-istimi inizjali u kkalkolati l-ispejjeż ipproġettati qabel ma jiġi ffissat il-prezz u jsir ir-reklamar tas-servizz, u t-tieni, fl-aħħar nett, meta jkunu magħrufa l-ispejjeż kollha u l-marġni eżatta.

76. Għalhekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, nikkonkludi li l-VAT għandha tiġi kkalkolata fuq il-marġni stabbilita bħala d-differenza bejn is-somma rċevuta bħala ħlas akkont u l-perċentwali korrispondenti tal-ispejjeż ġenerali ppproġettati għal tranżazzjoni partikolari.

77. Osservazzjoni bħala konklużjoni tkun flokha. Nirrikonoxxi mill-ewwel li s-soluzzjoni li għadni kif issuġġerejt ma hijiex ideali. Iżda, abbażi tal-proċess ta' eliminazzjoni tal-estremi deskritt, tali soluzzjoni tidher li tkun l-inqas waħda oneruża u kkomplikata għall-partijiet kollha kkonċernati, filwaqt li tibqa' fost l-għażliet li raġonevolment jista' jingħad li jkunu fl-ambitu ta' interpretazzjoni ġudizzjarja tar-regoli eżistenti.

78. Biex jiġu stabbiliti l-obbligi relatati mal-VAT ta' aġenti tal-ivvjaġġar jinqalgħu diffikultajiet li jirriżultaw mid-diskrepanzi *ratione temporis* bejn, minn naħa, l-ammonti rċevuti tal-prezz u, min-naħa l-oħra, l-ispejjeż li jkollhom jiġu stabbiliti. Il-kalkolu tal-marġni f'dawn iċ-ċirkustanzi huwa eżerċizzju pjuttost kumpless, kif turi l-esperjenza tal-Istati Membri. Dawk id-diffikultajiet kienu indirizzati f'xi Stati Membri billi kienet stabbilita rata fissa ta' marġni għal perijodu partikolari[35]. Barra minn hekk, fl-2002 kienet tressqet proposta bil-għan li tiġi introdotta rata komplessiva għall-kalkolu tal-marġni ta' aġenti tal-ivvjaġġar[36]. Madankollu, din kienet ġiet abbandunata fl-2014. Barra minn hekk, fid-dawl tas-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja[37] u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja[38], dan l-approċċ jidher li huwa problematiku.

79. F'kuntest bħal dan (diġà) kumpless, naqbel mal-proposta ġenerali magħmula mill-Gvern Ġermaniż li huwa rakkomandabbli li jsir sforz għal soluzzjoni li toffri pjuttost inqas milli iktar diffikultajiet. Huwa wkoll b'ċerta doża ta' ironija li, kif il-partijiet u l-partijiet interessati kważi kollha ssuġġerew fis-seduta, l-iskemi speċjali kienu tlestew biex ikun issimplifikat it-tħaddim tas-sistema, filwaqt li wieħed jasal għal opinjonijiet straordinarjament differenti dwar x'għandha tfisser tali simplifikazzjoni fil-kuntest speċifiku tal-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar. Anki minħabba tali *diversità fis-simplifikazzjoni* li hija notevoli, nassumi jkun rakkomandabbli li miżuri oħra ta' simplifikazzjoni dwar dan jitħallew għal-leġiżlatur tal-Unjoni u/jew, fil-limiti stabbiliti mil-liġi tal-Unjoni, għal leġiżlaturi nazzjonali.

33 Ara s-sentenza tas-26 ta' Settembru 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punti 101 sa 104).

34 Sentenza tat-8 ta' Frar 2018 (C-380/16, mhux ippubblikata, EU:C:2018:76, punti 87 sa 92).

35 Id-diversi soluzzjonijiet nazzjonali ġew deskritti, kif Skarpa nnotat b'mod rilevanti fis-seduta, fir-rapport abbozzat għall-Kummissjoni, bl-isem, Studju dwar ir-reviżjoni tal-Iskema Speċjali tal-VAT għal aġenti tal-ivvjaġġar u għażliet għal riforma, Rapport Finali TAXUD/2016/AO-05, Diċembru 2017 (aċċessibbli online fil-website tal-Kummissjoni Ewropea). Dak ir-rapport isemmi li madwar 14-il Stat Membru lesti jagħtu sehemhom għal tali alternattiva.

36 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tat-8 ta' Frar 2002, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE rigward l-iskema speċjali tal-VAT għal aġenziji tal-ivvjaġġar, COM(2002) 64 finali (ĠU (2002) C 126E p. 390). Bl-istess mod, il-kumitat tal-VAT qies li kien aċċettabbli li jintuża kalkolu globali: "Il-Kumitat iddeċieda wkoll li l-prinċipju applikat għal aġenti tal-ivvjaġġar li tiġi intaxxata l-marġni ma jipprekludix li tiġi stabbilita l-marġni għat-tranżazzjonijiet kollha abbażi tal-istess formula matul perjodu speċifiku." (Linji gwida li jirriżultaw mis-17-il laqgħa mill-4 sal-5 ta' Lulju 1984, XV/243/84). Ara d-dokument Linji gwida li jirriżultaw minn laqgħat tal-Kumitat tal-VAT (sat-2 ta' Lulju 2018), disponibbli fuq https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Ara s-sentenza tas-26 ta' Settembru 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punti 101 sa 104).

38 Sentenza tat-8 ta' Frar 2018 (C-380/16, mhux ippubblikata, EU:C:2018:76, punti 87 sa 92).

V. Konklużjoni

80. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha tagħti risposta lin-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) kif ġej:

(1) Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi interpretata bħala li tfisser li t-taxxa ssir dovuta fuq ħlasijiet akkont rċevuti minn persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi tal-ivvjaġġar, li jkunu intaxxati skont l-iskema speċjali għal aġenti tal-ivvjaġġar prevista fl-Artikoli 306 sa 310 tad-Direttiva 2006/112, fiż-żmien iddefinit fl-Artikolu 65 tal-istess direttiva, jiġifieri meta jiġi rċevut il-ħlas akkont rispettiv.

(2) F'dak il-mument, il-VAT għandha tiġi kkalkolata fuq il-marġni, stabbilita bħala d-differenza bejn is-somma rċevuta bħala ħlas akkont u l-perċentwali korrispondenti tal-ispejjeż ġenerali pproġettati għat-tranżazzjoni partikolari.