Ġabra tal-ġurisprudenza

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

Kawża C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
vs
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) — Skema speċjali tal-VAT għall-aġenziji tal-ivvjaġġar — Kamp ta' applikazzjoni — Provvista ta' akkomodazzjoni għall-vaganzi — Servizzi oħra pprovduti — Servizzi anċillari u prinċipali — Rata ta' taxxa mnaqqsa — Applikabbiltà għal akkomodazzjoni pprovduta minn aġenzija tal-ivvjaġġar"

I. Introduzzjoni

1. Alpenchalets Resorts (GmbH) tikri djar mingħand is-sidien tagħhom u mbagħad tikrihom lill-konsumaturi tagħha għall-finijiet ta' vaganza. Mal-wasla, is-sidien jew l-aġenti tagħhom, jipprovdu servizzi oħra lill-konsumaturi individwali, bħat-tindif tal-akkomodazzjoni, u f'xi każijiet, ħasil u servizz ta' 'bread roll'.

2. Dan is-servizz jikklassifika bħala "servizz ipprovdut minn agent tal-ivvjaġġar" għall-finijiet tad-Direttiva 2006/112/KE[2] ("id-Direttiva tal-VAT")? Din il-kwistjoni hija preżentement pendenti quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), li tixtieq tkun taf jekk is-servizz inkwistjoni jistax jiġi kklassifikat bħala servizz ipprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar, u jekk jista', jekk ir-rata ta' taxxa mnaqqsa għandhiex tapplika fuq il-valur taxxabbli (il-marġni) tal-akkomodazzjoni li tikkostitwixxi s-servizz ipprovdut.

3. Dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari jistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tkun speċifika fir-rigward ta' x'jikkostitwixxi "servizz ipprovdut minn agent tal-ivvjaġġar", ikkunsidrat li provvista ta' aġenzija tal-ivvjaġġar normalment tikkonsisti f'diversi servizzi (bħall-akkomodazzjoni u trasport). Huwa jistieden ukoll lill-Qorti tal-Ġustizzja teżamina r-relazzjoni bejn żewġ skemi speċifiċi tal-VAT, waħda tirrigwarda l-valur taxxabbli (marġni), u l-oħra r-rata tal-VAT imnaqqsa.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.
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).

II. Kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni Ewropea

4. Skont l-Artikolu 98(1) tad-"Direttiva tal-VAT", li jinsab taħt it-Titolu VIII "Rati", parti minn din id-direttiva, l-Istati Membri jistgħu japplikaw jew rata mnaqqsa waħda jew żewġ rati mnaqqsa. Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 98(2), ir-rati mnaqqsa għandhom japplikaw biss għall-provvisti ta' merkanzija jew ta' servizzi elenkati fil-kategoriji stabbiliti fl-Anness III tad-Direttiva tal-VAT.

5. Il-punt 12 tal-Anness III tad-Direttiva tal-VAT huwa fformulat kif ġej:

"akkomodazzjoni pprovduta f'lukandi u stabbilimenti simili, inkluża l-provvista ta' akkomodazzjoni għall-vakanzi u l-kiri ta' positijiet f'siti tal-kampeġġ u parks għall-karavani;"

6. L-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT huwa parti mit-Titolu XII, intitolat "[S]kemi speċjali" u jaqa' taħt il-Kapitolu 3 ta' dan it-titolu – "Skema speċjali għall-aġenti ta' l-ivvjaġġar". L-Artikolu 306(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi kif ġej:

"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".

7. L-Artikolu 307 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"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".

8. L-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"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".

B. Id-dritt internazzjonali

9. Skont il-paragrafu 12(2)(11) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Bejgħ, "l-UStG") fil-każ tat-tranżazzjonijiet segwenti, it-taxxa għandha titnaqqas għal 7 %:

"il-kiri ta' kmamar tas-sodda jew tas-salott li operatur jżomm disponibbli għall-akkomodazzjoni qasira tal-mistiedna, kif ukoll kiri għal żmien qasir ta' żoni ta' kampeġġ. L-ewwel sentenza ma għandhix tapplika għall-provvista ta' servizzi li ma humiex użati direttament għall-kiri, anki jekk dawn is-servizzi huma koperti mill-ħlas tal-kirja".

10. Il-paragrafu 25(1) tal-UStG jistabbilixxi r-rekwiżiti segwenti għat-tassazzjoni tas-servizzi tal-ivvjaġġar:

"Id-dispożizzjonijiet li ġejjin japplikaw għas-servizzi tal-ivvjaġġar ipprovduti minn operatur li ma humiex intiżi għall-finijiet tan-negozju tal-konsumatur, safejn l-operatur jaġixxi f'ismu proprju fir-rigward tal-konsumaturi u juża servizzi tal-ivvjaġġar ta' terzi. Is-servizz ipprovdut mill-operatur għandu jitqies li jaqa' taħt il-kategorija ta' servizzi oħra. Jekk l-operatur jipprovdi diversi servizzi ta' din in-natura lill-konsumatur fil-kuntest ta' vjaġġ wieħed, dawn is-servizzi għandhom jitqiesu bħala provvista ta' servizz wieħed li jaqa' taħt il-kategorija ta' servizzi oħra. Il-post minn fejn jiġi pprovdut is-servizz l-ieħor għandu jiġi ddeterminat skont il-paragrafu 3a(1). Servizzi tal-ivvjaġġar ta' terzi huma provvisti u servizzi oħra pprovduti minn terzi persuni għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur".

11. L-Artikolu 25(3) tal-UStG jipprovdi:

"Il-valur taxxabbli ta' servizzi oħra għandu jkun id-differenza bejn l-ammont imħallas mill-konsumatur għas-servizz u l-ammont imħallas mill-operatur għal servizzi tal-ivvjaġġar ta' terzi. Taxxa fuq il-valur miżjud ma għandhix tkun parti mill-valur taxxabbli. Minflok ma jiġi kkalkolat il-valur taxxabbli għal kull servizz individwali pprovdut, l-operatur jista' jikkalkolah jew għal grupp ta' servizzi jew għas-servizzi kollha pprovduti matul il-perijodu ta' tassazzjoni".

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

12. Fl-2011, Alpenchalets Resorts ("ir-rikorrenti") kriet djar fil-Ġermanja, fl-Awstrija u fl-Italja mingħand is-sidien tagħhom, u sussegwentement kriethom, f'isimha proprju, lill-konsumaturi individwali għall-finijiet ta' vaganzi. Minbarra l-provvista ta' akkomodazzjoni, is-sidien tad-djar rispettivi jew l-aġenti tagħhom ipprovdew servizzi lill-konsumaturi mal-wasla tagħhom fil-post inkwistjoni, li jinkludu tindif tal-akkomodazzjoni, u f'xi każijiet, ħasil u servizz ta' provvista ta' bziezen.

13. Ir-rikorrenti kkalkolat il-VAT dovuta minnha skont il-"marġni ta' tassazzjoni", li japplika għas-servizzi tal-ivvjaġġar skont il-paragrafu 25 tal- l-UStG u applikat ir-rata ta' taxxa normali. Permezz ta' ittra tas-6 ta' Mejju 2013, ir-rikorrenti talbet korrezzjoni tal-valutazzjoni tat-taxxa u applikazzjoni tar-rata ta' taxxa mnaqqsa. Il-Finanzamt München Abteilung Körperschaften (l-Uffiċċju tat-Taxxa Dipartiment tal-Korporazzjonijiet, ta' München, il-Ġermanja) ("il-konvenut", u l-appellant dwar punt ta' liġi) irrifjuta din it-talba.

14. Il-Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, il-Ġermanja) ("il-qorti tal-ewwel istanza") ċaħdet ir-rikors tar-rikorrenti. Hija sostniet li r-regola ta' "tassazzjoni ta' marġni" kienet applikabbli għas-servizzi tal-ivvjaġġar inkwistjoni skont il-paragrafu 25 tal-UStG, interpretat fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE [3] (is-"Sitt Direttiva") u d-Direttiva tal-VAT. Hija sostniet ukoll li l-applikazzjoni tar-rata ta' taxxa mnaqqsa ma kinitx possibbli għaliex il-provvista ta' servizz tal-ivvjaġġar taħt il-paragrafu 25 tal-UStG ma kinitx inkluża fil-lista ta' tnaqqis tar-rata ta' taxxa stabbilita fil-paragrafu 12(2) tal-UStG.

15. Ir-rikorrenti appellat minn dik id-deċiżjoni fuq punt ta' liġi quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi,), il-qorti tar-rinviju. Din il-qorti tinnota li fis-sentenza Van Ginkel [4], il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat l-applikabbiltà tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar għal aġenzija tal-ivvjaġġar li kien jipprovdi akkomodazzjoni biss. Dan għaliex l-aġenzija tal-ivvjaġġar jista' jipprovdi wkoll servizzi oħra lill-konsumaturi tiegħu – bħal informazzjoni u konsulenza. Filwaqt li tirrikonoxxi li din is-soluzzjoni kienet ikkonfermata fil-ġurisprudenza sussegwenti [5], il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk dan l-approċċ għandux ikun ikkunsidrat mill-ġdid, fid-dawl tad-distinzjoni bejn servizzi *prinċipali* u *anċillari* pprovduti, b'riferimenti speċifiku f'dan ir-rigward għas-sentenza Ludwig [6]. Madankollu, jekk tali distinzjoni ma hijiex aċċettabli, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk tistax tiġi applikata r-rata ta' VAT imnaqqsa fuq il-valur taxxabbli (f'dan il-każ, il-marġni taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar).

16. Il-qorti tar-rinviju tispjega li jekk l-ewwel domanda tingħata risposta negattiva, jiġifieri jekk jirriżulta li s-servizz inkwistjoni ma jaqax taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, ir-rikorrenti għandha tintaxxa (fil-Ġermanja) il-kirja tal-akkomodazzjoni għall-vaganzi li tinsab fil-Ġermanja biss, iżda mhux il-kirja tal-akkomodazzjoni għall-vaganzi li tinsab banda oħra. Barra minn hekk, il-kirja ta' akkomodazzjoni għall-vaganzi li tinsab fil-Ġermanja tkun suġġetta għar-rata ta' taxxa mnaqqsa, u r-rikorrenti tkun intitolata li tnaqqas it-taxxa fuq ix-xiri relatata.

17. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) Provvista ta' servizz li essenzjalment tikkonsisti fit-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' appartament għall-vaganzi, flimkien ma' provvisti supplimentari li, konformement mas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), ma għandhomx jiġu kklassifikati bħala provvisti anċillari għall-provvista prinċipali, hija suġġetta għall-iskema speċjali li jibbenefikaw minnha l-aġenziji tal-ivvjaġġar skont l-Artikolu 306 tad-Direttiva [2006/112/KE],?

(2) Fil-każ li l-ewwel domanda tingħata risposta fl-affermattiv: din il-provvista tista' wkoll tiġi suġġetta, minbarra għall-iskema speċjali li jibbenefikaw minnha l-aġenziji tal-ivvjaġġar skont l-Artikolu 306 tad-Direttiva [2006/112/KE], għat-tnaqqis tar-rata tat-taxxa applikabbli għall-provvista ta' akkomodazzjoni għall-vaganzi fis-sens tal-Artikolu 98(2) tad-Direttiva [2006/112/KE], moqri flimkien mal-punt 12 tal-Anness III ta' din l-istess direttiva?"

18. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Ġermaniż u mill-Gvern Olandiż kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Ir-rikorrenti, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni għamlu sottomissjonijiet orali waqt is-seduta li saret fil-11 ta' Lulju 2018.

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

4 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Sentenza tad-9 ta' Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, paragrafu 21 *et seq.*), u d-Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, paragrafu 19).

IV. Evalwazzjoni

19. Dawn il-konklużjonijiet huma strutturati kif ġej. Fil-Parti A, li tindirizza l-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju, ser neżamina jekk provvista għandhiex tikkonsisti f'iktar minn servizz wieħed sabiex tkun koperta mill-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Fil-Parti B, b'risposta għat-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju, nissuġġerixxi li rata ta' taxxa mnaqqsa ma tistax tapplika għal servizz meta dan jiġi kklassifikat bħala "servizz ipprovdut minn aġent tal-ivvjaġġar".

A. L-ewwel domanda: "servizz ipprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar"

20. Wara xi rimarki introduttorji dwar l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, (punt 1) ser neżamina jekk hemmx rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi fi provvista waħda pprovduta minn aġenzija tal-ivvjaġġar. Ser jiġu kkontemplati żewġ alternattivi: l-ewwel, jekk din il-multipliċità hijiex verament rikjesta (punt 2); u t-tieni, l-approċċ alternattiv li l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar teħtieġ biss provvista waħda "akkwistata" (mingħand terz) marbuta mal-akkomodazzjoni jew mat-trasport sabiex tapplika din l-iskema speċjali (punt 3). Id-diskussjoni tal-konsegwenzi loġiċi (jew nuqqas tagħhom) taż-żewġ approċċi twassalni sabiex nissuġġerixxi li l-approċċ ta' "servizz akkwistat wieħed biss" għandu jipprevali (punt 4).

1. Introduzzjoni: min huwa aġenzija tal-ivvjaġġar?

21. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 306(1) tad-Direttiva tal-VAT jispeċifika li l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika 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". Fl-istess ħin, it-tieni subparagrafu tal-istess dispożizzjoni teskludi minn din l-iskema "aġenti ta' l-ivvjaġġar li jaġixxu biss bħala intermedjarji [...]".

22. Għalhekk dawn id-dispożizzjonijiet donnhom jinkludu, *prima facie*, żewġ rekwiżiti pożittivi: (i) li jkun qed jaġixxi f'ismu proprju; u (ii) li jkun qed juża provvisti ta' terzi; u rekwiżit negattiv wieħed – (iii) li ma jkunx jaġixxi bħala intermedjarju. Madankollu, fuq ħarsa iktar mill-qrib, it-tielet rekwiżit donnu jirrappreżenta pjuttost dikjarazzjoni mill-ġdid negattiva tal-ewwel wieħed: peress li "jaġixxi f'ismu proprju" ma tidhirx li hija wisq differenti minn "ma jaġixxix bħala intermedjarju" [7].

23. Għalhekk, skont l-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT fir-realtà donnhom jeżistu żewġ rekwiżiti sabiex l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika. L-ewwel wieħed jeħtieġ li l-operatur jaġixxi f'ismu proprju u mhux bħala intermedjarju. It-tieni jeħtieġ li l-operatur juża provvisti ta' terzi.

24. Fir-rigward tal-*ewwel* rekwiżit, jidher li hemm qbil li r-rikorrenti qed taġixxi f'isimha proprju u mhux bħala intermedjarja, kif ikkonfermat ukoll b'mod ċar mid-digriet tar-rinviju. Għalhekk ser nikkunsidra dan ir-rekwiżit issodisfatt.

7 Madankollu, għandu jiġi nnotat li l-kunċett ta' intermedjarju, kif użat fl-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT u l-predeċessuri legali tagħha, ma kienx eżaminat fid-dettall mill-Qorti tal-Ġustizzja. F'każijiet preċedenti li messew ma' din il-kwistjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja qabdet lill-qorti nazzjonali tivverifika jekk il-kundizzjoni li l-operatur ma kienx qed jaġixxi bħala intermedjarju kinitx issodisfatta. Madankollu jidher li l-Qorti tal-Ġustizzja ttrattat effettivament "jaġixxi *f'ismu proprju*" u "*ma huwiex intermedjarju*" fis-sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, paragrafu 21): "L-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva jissuġġetta l-applikazzjoni ta' dan l-artikolu għall-kundizzjoni li l-aġent tal-ivvjaġġar *għandu jaġixxi mal-konsumaturi f'ismu proprju u mhux bħala intermedjarju*" (Enfasi magħmula minni). Ara wkoll is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, *Jetair u BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, punti 54 sa 55) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punt 35). Ninnota wkoll li l-Artikoli 44, 50, 54, l-Artikolu 56(1)(l) u l-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT jirreferu għal intermedjarju jew intermedjarji "*li jaġixxu f'isem jew għal persuna oħra*". Huwa minnu li dan ma huwiex repetut fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 306(1) tad-Direttiva tal-VAT iżda l-oppost ("jaġixxi f'ismu proprju") huwa pprovdut fl-ewwel subparagrafu tal-istess dispożizzjoni bħala kwalità li tirrigwarda l-aġenziji tal-ivvjaġġar.

25. Madankollu, jekk *it-tieni* rekwiżit huwiex issodisfatt huwa inqas ċar minħabba inċertezzi dwar jekk l-eżistenza ta' servizz akkwistat wieħed hijiex suffiċjenti jew jekk għandux tal-inqas ikun hemm żewġ provvisti. Jekk tiġi kkontemplata din l-aħħar possibbiltà, allura tqum immedjatament il-kwistjoni dwar liema tip ta' provvisti għandhom ikunu. Ser nindirizza issa dawn il-kwistjonijiet, billi nibda bl-aħħar xenarju: jekk ir-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi jittieħed *prima facie*, liema tip ta' "multipliċità" hija meħtieġa?

2. Ir-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi

26. L-iktar konferma (mill-ġdid) reċenti tar-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi sabiex tapplika l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, oriġinarjament stabbilit fis-sentenza Van Ginkel[8], saret fid-digriet Star Coaches[9] (a). Jista' jingħad li l-approċċ "Star Coaches", li jenfasizza r-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi, joriġina mill-formulazzjoni kif ukoll mill-għanijiet li jridu jintlaħqu minn din l-iskema speċjali (b). Jekk tiġi aċċettata din l-interpretazzjoni, id-distinzjoni bejn servizzi prinċipali u anċillari, kif imqajma mill-qorti tar-rinviju, issir verament rilevanti (ċ). Madankollu, il-perċezzjoni korretta tar-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi għandha tkun ippruvata wkoll kontra aspett ieħor tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja – dak li jaċċetta l-eżistenza ta' servizz li jaqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar fil-kuntest ta' provvista mħallta, li tikkonsisti minn servizz akkwistat wieħed u servizz intern wieħed (d).

a) Van Ginkel u Star Coaches

27. Fil-kawża *Star Coaches*[10], li donnha hija l-iktar waħda reċenti li tirrigwarda r-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ma aċċettatx l-applikabbiltà tal-iskema speċjali tal-VAT għall-aġenziji tal-ivvjaġġar għal operatur li kien qed jipprovdi (għal dak li huwa rilevanti) servizzi ta' trasport akkwistati biss[11]. Dan għaliex is-servizzi li jaqgħu taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar ma jistgħux "jiġu ridotti għal servizz uniku"[12]. Il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li "ma huwiex eskluż li s-servizzi ta' trasport ta' passiġġieri permezz ta' xarabanks, li [...] jużaw is-servizzi ta' trasport ta' sottokuntratturi suġġetti għall-VAT, ikunu suġġetti għal skema speċjali skont l-Artikolu 306 tad-Direttiva dwar il-VAT". Iżda sabiex jiġri dan, dawn is-servizzi għandhom jinkludu, minbarra t-trasport, servizzi oħra bħal dawk ta' informazzjoni u konsulenza fir-rigward ta' bosta għażliet għall-vaganzi u r-reżervazzjoni ta' vjaġġi permezz tax-xarabank[13].

28. Sabiex waslet għal din il-konklużjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ruħha fuq is-sentenza preċedenti tagħha Van Ginkel[14]. Madankollu, kemm il-fatti kif ukoll il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja kienu differenti u partikolari għal kuntest ta' dik il-kawża. Fis-sentenza Van Ginkel, il-Qorti tal-Ġustizzja rriteniet li l-fatt li aġenzija tal-ivvjaġġar jipprovdi biss akkomodazzjoni għall-vaganzi ma jeskludix dan is-servizz mill-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar[15]. Wara li waslet għal din

8 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992(C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012(C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012(C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Biex inkun preċiż, jidher li l-operatur kien qed jipprovdi kemm trasport akkwistat kif ukoll intern. Iżda dak tal-ewwel biss kien rilevanti għad-diskussjoni rigward l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Il-fatt li s-servizzi kienu pprovduti lill-aġenziji tal-ivvjaġġar u mhux direttament lill-konsumaturi ma kienx diskuss mill-Qorti tal-Ġustizzja peress li dan deher li ma kienx neċessarju.

12 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, paragrafi 22 sa 23).

13 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punti 22 sa 23).

14 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, (C-163/91, EU:C:1992:435). Sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 18).

15 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992(C-163/91, EU:C:1992:435, punti 22 sa 26).

il-konklużjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet li "f'każ bħal dan, is-servizz [tal-aġenzija tal-ivvjaġġar] […] ma għandux ikun limitat għal servizz uniku, peress li jista' jinkludi, minbarra l-kiri tal-akkomodazzjoni, servizzi bħal dawk ta' informazzjoni u konsulenza fejn l-aġent tal-ivvjaġġar jipprovdi bosta għażliet għall-vaganzi u r-reżervazzjoni tal-akkomodazzjoni" [16].

29. Għalhekk, fis-sentenza Van Ginkel, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet effettivament li akkomodazzjoni – servizz wieħed – huwa suffiċjenti. L-"għażla żejda" fil-forma ta' "informazzjoni u konsulenza" kienet imsemmija biss b'mod ipotetiku. Dan ma kienx stabbilit abbażi tal-fatti tal-kawża individwali. Dan sar f'termini ta' possibbiltà ("jista'"), u tħalla barra mill-parti operattiva tas-sentenza.

30. Madankollu jidher li d-digriet Star Coaches ħa din ir-rimarka addizzjonali u bidilha f'parti mir-regola, billi ddeċieda li sabiex tapplika l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, għandu jkun hemm iżjed minn akkomodazzjoni akkwistata biss jew trasport akkwistat biss ipprovduti fil-provvista kollha. Għalhekk, id-digriet f'Star Coaches jidher li jeħtieġ li fil-fatt li jkun hemm jew akkomodazzjoni jew trasport u "xi ħaġa oħra". Trasport u akkomodazzjoni ma għandhomx neċessarjament ikunu pprovduti flimkien, iżda wieħed minn dawn is-servizzi għandu jkun akkomodazzjoni jew trasport peress li b'mod sħiħ il-provvista għandha tkun relatata ma' vjaġġ [17].

b) Il-formulazzjoni u l-għanijiet tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar

31. Għalhekk, minkejja li (forsi) huwa iktar strett, l-approċċ f'Star Coaches donnu jirrifletti aħjar il-formulazzjoni tal-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT. Din id-dispożizzjoni tirreferi għal "provvista ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn" użati mill-aġenzija tal-ivvjaġġar. L-idea ta' pluralità ta' provvisti ta' terzi hija preżenti wkoll fl-Artikolu 307 tad-Direttiva tal-VAT, li joħloq finzjoni legali li tipprovdi li tranżazzjonijiet imwettqa minn aġenzija tal-ivvjaġġar fir-rigward ta' vjaġġ għandhom jiġu kkunsidrati bħala servizz uniku.

32. Dan ir-rekwiżit ta' multipliċità jirriżulta wkoll minn diversi dokumenti leġiżlattivi. Ix-xogħol preparatorju li wassal għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva (li introduċiet għall-ewwel darba l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar) fih innifsu ma huwiex informattiv fir-rigward tar-raġuni li għaliha ġiet introdotta l-iskema speċjali [18]. Madankollu, fi proposta tal-2002, li tippreżenta emenda li fl-aħħar ma kinitx adottata, il-Kummissjoni ddikjarat li l-iskema speċjali "kienet stabbilita minħabba n-natura partikolari tal-professjoni" u li "s-servizzi pprovduti mill-aġenti tal-ivvjaġġar u l-operaturi tal-ġiti ħafna drabi jikkonsistu f'pakkett ta' servizzi, b'mod partikolari trasport u akkomodazzjoni. Minħabba l-kumplessità ta' servizzi u l-postijiet li fihom jiġu pprovduti, l-applikazzjoni tar-regoli normali dwar [il-]post ta' tassazzjoni, il-valur taxxabbli u it-tnaqqis tat-taxxa tal-input tinvolvi diffikultajiet prattiċi għal dawn l-impriżi ta' natura li jostakolaw l-attivitajiet tagħhom" [19].

33. Għalhekk, l-għanijiet li jridu jintlaħqu minn din l-iskema speċjali jissuġġerixxu li s-simplifikazzjoni mixtieqa kienet prinċipalment intiża sabiex takkomoda l-multipliċità *sostantiva* kif ukoll *ġeografika* tas-servizzi pprovduti, fi provvista unika, mifruxa fuq Stati Membri differenti [20].

16 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 24), li tagħmel riferiment għas-sentenza tas-26 ta' Frar 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92) li kienet tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-ġurisdizzjoni esklużiva għad-drittijiet *in rem* taħt l-Artikolu 16 tal-Konvenzjoni tas-27 ta' Settembru 1968 dwar il-ġurisdizzjoni u l-eżekuzzjoni ta' sentenzi f'materji ċivili u kummerċjali (Konvenzjoni ta' Brussell) (ĠU 1972, L 299, p. 32),

17 Dan diġà kien ikkonstatat fis-sentenza tad-9 ta' Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). F'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat li tapplika l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar għal operatur li s-servizzi tiegħu kienu limitati għall-bejgħ ta' biljetti.

18 Rapport redatt għall-Kummissjoni, intitolat *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Rapport Finali TAXUD/2016/AO-05, Diċembru 2017 (aċċessibbli fil-websajt tal-Kummissjoni Ewropea), p. 26, punt 3.2.

19 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tat-8 ta' Frar 2002 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, (COM(2002)64 finali) (ĠU 2002 C 126E, p. 390). Sussegwentement din il-proposta kienet irtirata, Ara Irtirar ta' proposti skaduti tal-Kummissjoni (ĠU 2014 C 153, p. 3). Ara wkoll il-file interistituzzjonali tal-Kunsill 2002/0041 (CNS), dwar il-"VAT- Skema speċjali għall-aġenti tal-ivvjaġġar" (17567/09).

20 Ara wkoll, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, punti 30 sa 33).

34. Fuq livell ta’ prinċipju, il-Qorti tal-Ġustizzja tkompli tfakkar l-idea ta’ multipliċità ġeografika u sostantiva f’kull każ li jirrigwarda l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Fil-fatt il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li servizzi pprovduti minn aġenziji tal-ivvjaġġar u operaturi tal-ġiti spiss jikkonsistu f’servizzi multipli, b’mod partikolari, fil-qasam tat-trasport u tal-akkomodazzjoni. Hija tikkonstata li l-applikazzjoni tar-regoli normali tal-post ta’ tassazzjoni, valur taxxabbli u tnaqqis tat-taxxa tal-input, tinvolvi, minħabba l-multipliċità tas-servizzi u l-postijiet fejn jiġu pprovduti, diffikultajiet prattiċi[21].

35. Madankollu, lil hinn minn dawn is-suġġerimenti ġenerali, jista’ jingħad li l-kontenut tat-test innifsu ma huwiex faċli li jinftiehem, b’mod partikolari fid-dawl tat-tensjoni Van Ginkel – Star Coaches. Servizz wieħed huwa suffiċjenti? Liema wieħed? Jekk hija meħtieġa multipliċità (sostantiva), liema kumbinazzjonajiet jikklassifikaw? Akkomodazzjoni u trasport biss? Jew akkomodazzjoni u xi ħaġa oħra? Jew trasport u xi ħaġa oħra? Kif ġie ġustament innotat fis-seduta mill-Gvern Ġermaniż, analoġija potenzjali mad-Direttiva (UE) 2015/2302 dwar pakketti tal-ivvjaġġar[22], li tal-inqas setgħet tipprovdi xi linji gwida dwar id-definizzjonijiet[23], donnha diġà ġiet eskluża mill-Qorti tal-Ġustizzja[24].

c) Servizzi prinċipali u anċillari

36. Jekk ir-rekwiżit tal-multipliċità ta’ servizzi li għandu jiġi kkunsidrat rekwiżit neċessarju għall-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, allura d-distinzjoni bejn servizzi prinċipali u anċillari, osservata mill-qorti tar-rinviju, issir verament rilevanti.

37. Fil-kuntest tal-ewwel domanda preliminari magħmula, il-qorti tar-rinviju tfakkar id-distinzjoni li saret bejn servizzi prinċipali u anċillari fil-kawża Ludwig[25]. Dik il-kawża kienet tirrigwarda l-kwistjoni dwar jekk is-servizz ipprovdut minn konsulent patrimonjali u konsistenti fl-innegozjar ta’ kuntratti ta’ kreditu *u* konsulenza, għandux ikun ikkunsidrat bħala provvista unika ta’ negozjar ta’ kreditu u għalhekk huwa eżenti mill-VAT taħt l-Artikolu 13B(d)(1) tas-Sitt Direttiva.

38. Il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li “kull provvista ta’ servizz għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti u li l-provvista li tikkostitwixxi servizz uniku minn perspettiva ekonomika m’għandiex tinqasam b’mod artifiċjali, u dan sabiex ma jitbiddilx it-tħaddim tas-sistema tal-VAT, b’tali mod li jkunu jridu jiġu stabbiliti l-elementi karatteristiċi tat-tranżazzjoni in kwistjoni sabiex jiġi ddeterminat jekk persuna taxxabbli tagħtix lil konsumatur, ikkunsidrat bħala konsumatur medju, diversi servizzi prinċipali distinti jew servizz uniku”[26]. Il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat ukoll li

21 Is-sentenzi tat-12 ta’ Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punti 13 sa 14); tat-22 ta’ Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 18); tad-19 ta’ Ġunju 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punti 23 u 24 u l-ġurisprudenza ċċitata); u tad-9 ta’ Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punti 17 u 18 u l-ġurisprudenza ċċitata); id-Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta’ Marzu 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punt 19); is-sentenzi tal-25 ta’ Ottubru 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19); tas-26 ta’ Settembru 2013, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-189/11, EU:C:2013:587, punt 58); u tas-16 ta’ Jannar 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punt 25). Fl-istess sens ara s-sentenza tat-8 ta’ Frar 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-380/16, mhux ippubblikata, EU:C:2018:76, punti 41 sa 42 u 48).

22 Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal-25 ta’ Novembru 2015 dwar pakketti tal-ivvjaġġar u arranġamenti tal-ivvjaġġar marbuta, li temenda r-Regolament (KE) Nru 2006/2004 u d-Direttiva 2011/83/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u li tħassar id-Direttiva tal-Kunsill 90/314/KEE (ĠU 2015 L 326, p. 1).

23 Fl-Artikolu 3(2) tagħha d-Direttiva 2015/2302 tiddefinixxi “pakkett” essenzjalment bħala kombinazzjoni ta’ mill-anqas żewġ tipi differenti ta’ servizzi tal-ivvjaġġar għall-iskop tal-istess vjaġġ jew btala. Min-naħa tiegħu “servizz tal-ivvjaġġar” huwa ddefinit fl-Artikolu 3(1) bħala “(a) il-ġarr ta’ passiġġieri, (b) akkomodazzjoni li mhijeix intrinsikament parti mill-ġarr ta’ passiġġieri u mhijiex għal finijiet residenzjali, (c) il-kiri ta’ karozzi […]; (d) kwalunkwe servizz ieħor għat-turisti li mhuwiex intrinsikament parti minn servizz tal-ivvjaġġar fi ħdan it-tifsira tal-punti (a), (b) jew (c)”.

24 Ara s-sentenzi tal-11 ta’ Frar 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69) u tat-13 ta’ Ottubru 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punti 30 u 33). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punt 33).

25 Sentenza tal-21 ta’ Ġunju 2007(C-453/05, EU:C:2007:369)

26 Sentenza tal-21 ta’ Ġunju 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 17). Il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet riferiment għall-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva li jipprovdi li l-provvista ta’ oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali għandha tkun suġġetta għal VAT. Din id-dispożizzjoni hija issa riflessa (fir-rigward tal-provvista ta’ servizzi) fl-Artikolu 2(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT.

"tikkostitwixxi b'mod partikolari provvista waħda s-sitwazzjoni fejn element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala li jikkostitwixxu servizz *prinċipali*, filwaqt illi, għall-kuntrarju, element jew diversi elementi għandhom jitqiesu bħala servizz jew servizzi *anċillari* li għalihom tapplika l-istess sistema fiskali li tapplika għas-servizz prinċipali. Servizz għandu jkun ikkunsidrat bħala anċillari għal servizz prinċipali meta huwa ma jkollux skop fih innifsu għall-klijent, iżda jkun il-mezz sabiex is-servizz prinċipali tal-fornitur jitgawda bl-aħjar kundizzjonijiet" [27].

39. Minkejja li l-kawża Ludwig kienet tirrigwarda servizzi finanzjarji, għandu jitfakkar li d-distinzjoni bejn servizzi prinċipali u anċillari kienet diġà kkunsidrata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest speċifiku tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Fil-kawża Madgett u Baldwin [28], żewġ sidien ta' lukanda kienu qed joffru pakketti tal-ivvjaġġar lill-konsumaturi tal-lukanda tagħhom fl-Ingilterra. Il-pakketti kienu jkopru akkomodazzjoni, trasport bix-xarabank minn diversi punti ta' ġbir, u ġita ta' ġurnata bix-xarabank matul is-soġġorn tagħhom fil-lukanda. Is-servizzi ta' trasport kienu akkwistati mingħand terzi. Is-servizzi l-oħra kienu pprovduti b'mod intern. Il-kwistjoni qamet dwar jekk dawn il-pakketti jaqgħux taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fl-affermattiv. Dan għaliex is-servizz akkwistat ma setax jiġi kkunsidrat bħala purament *anċillari* għal wieħed prinċipali. Kieku dan kien il-każ, il-provvista sħiħa kienet tiġi kkunsidrata bħala li ma taqax fl-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar.

40. Barra minn hekk, il-kunċett ta' servizzi *anċillari* fil-kuntest tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar kien użat ukoll mill-Qorti tal-Ġustizzja wara s-sentenza Ludwig fis-sentenza Ist [29]. Dik il-kawża kienet tirrigwarda operatur li kien joffri programmi intitolati "High School" u "College", li kienu jinkludu korsijiet lingwistiċi mogħtija barra mill-pajjiż. Il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jekk is-servizzi tal-"ivvjaġġar" akkwistati mingħand terzi minn Ist baqgħux purament anċillari fir-rigward tas-servizzi interni [30]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li ma baqgħux. Is-servizzi tal-ivvjaġġar akkwistati ma setgħux jitwettqu mingħajr effett tanġibbli fuq ir-rata fissa tal-pakkett, bħall-ivvjaġġar lejn l-Istat ospitanti u/jew is-soġġorn f'dak l-Istat. Għalhekk is-servizzi akkwistati ma kinux jirrappreżentaw "parti sempliċiment marġinali meta pparagunati mal-valur tas-servizz marbut mat-taħriġ u t-tagħlim lingwistiku" [31].

41. Għalhekk, id-distinzjoni bejn is-servizz prinċipali u anċillari huwa familjari fil-qasam partikolari tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Din kienet użata sabiex tiżgura jekk is-servizz akkwistat (flimkien ma' servizz intern) jaqax taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar jew le. Mis-sentenzi Madgett u Baldwin u Ist jirriżulta li meta servizz akkwistat jikkostitwixxi parti minima mill-pakkett u fih innifsu ma jirrappreżentax għan għall-konsumatur, huwa jgawdi l-istess trattament fiskali bħas-servizz intern prinċipali.

42. Madankollu, xorta tibqa' l-kwistjoni dwar jekk ir-rilevanza tad-distinzjoni bejn servizzi prinċipali u anċillari għandhiex tibqa' limitata għall-irwol ta' "klassifikatur fiskali" dwar x'jikkostitwixxi s-servizz ta' aġenzija tal-ivvjaġġar meta jiġu pprovduti taħlita ta' servizzi interni u akkwistati? Jew tistax tkun rilevanti wkoll bħala "verifikatur intern" tal-kompożizzjoni tal-provvista, meta din allegatament tkun tikkonsisti f'żewġ servizzi akkwistati?

27 Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2007, Ludwig, (C-453/05, EU:C:2007:369, punti 18 sa 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998(C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Sentenza tat-13 ta' Ottubru 2005(C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Il-pakketti kienu jinkludu biljett tar-ritorn għal vjaġġ bl-ajruplan mill-Ġermanja lejn l-Istati Uniti, akkomodazzjoni ma' familja ospitanti, ikel, assigurazzjoni, studju f'high school Amerikana jew istituzzjoni simili u materjal edukattiv.

31 Sentenza tat-13 ta' Ottubru 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punti 26 sa 29).

43. Sa fejn naf jien, il-Qorti tal-Ġustizzja qatt ma eżaminat dan ix-xenarju. Jekk multipliċità (sostantiva) tkun effettivament neċessarja, huwa diffiċli li jiġi ddeterminat għaliex dan it-"test intern" għandu jiġi eskluż jekk jiġi stabbilit li wieħed mis-servizzi akkwistati huwa fil-fatt servizz anċillari, servizz li ma għandu ebda effett perċepibbli fuq il-prezz tal-provvista sħiħa, u jikkostitwixxi biss mezz sabiex il-konsumatur igawdi aħjar is-servizz prinċipali. Ma nara ebda raġuni li jiġi kategorikament ikkonstatat li l-qsim artifiċjali ta' dak li jikkostitwixxi provvista waħda fir-realtà ma jistax isir fil-qasam tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar [32].

44. Jekk din il-loġika tiġi applikata f'din il-kawża, jista' jiġi kkonstatat li t-tindif (ta' akkomodazzjoni) huwa servizz anċillari tipikament ipprovdut ma' akkomodazzjoni (mikrija għal żmien qasir). Servizzi ta' bziezen u ħasil mhux dejjem huma awtomatikament ipprovduti. Iżda huwa diffiċli li dawn is-servizzi jikkostitwixxu l-għan tal-ivvjaġġar innifsu; f'dan is-sens, ma humiex indispensabbli għall-ivvjaġġatur sabiex igawdi l-akkomodazzjoni tiegħu. Ċertament, jista' jkun hemm każijiet eċċezzjonali li fihom din il-perċezzjoni ordinarja jew komuni ma tapplikax, u dawn is-servizzi normalment anċillari jkollhom status u piż differenti. Eżempji li immedjatament jistgħu jiġu f'moħħna jistgħu jinkludu kolazzjon eċċezzjonali fl-ambjent rurali tat-Tyrol Awstrijakk, magħmul għal persuni romantiċi, jew tipi diversi ta' postijiet gastronomiċi. Jew akkomodazzjoni f'kastell medjavali b'offerta speċjali ta' "aħsel inti stess" f'lavanderiji storiċi bl-użu ta' metodi tradizzjonali, u li twiegħed "esperjenza ġenwina tal-ħajja ta' ħassil tas-seklu 15". F'kull każ, huwa probabbli li dan is-servizz ma jkunx biss anċillari għal dak prinċipali ta' akkomodazzjoni.

45. Madankollu, f'din il-kawża, jidher li dak li kien ipprovdut lokalment lill-konsumaturi tar-rikorrenti kien servizz wieħed ewlieni, jiġifieri akkomodazzjoni. Is-servizzi ta' tindif, bziezen u ħasil kienu effettivament anċillari biss u mill-perspettivia tal-konsumatur ma kinux jikkostitwixxu għan fihom innifishom.

46. Barra minn hekk, kien issuġġerit li r-rikorrenti tipprovdi "informazzjoni u konsulenza" lill-konsumaturi (billi tqiegħed informazzjoni disponibbli fuq il-websajt tar-rikorrenti). Madankollu, fis-seduta, il-partijiet ma qablux dwar l-implikazzjonijiet ta' dan is-suġġeriment, jiġifieri jekk il-provvista ta' "informazzjoni u konsulenza" kinitx neċessarja għall-provvista, b'mod sħiħ, sabiex din taqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar.

47. Anki jekk l-informazzjoni u konsulenza jiġu kkunsidrati rilevanti għal din id-determinazzjoni (li jiena nikkunsidra li ma huwiex il-każ [33]) huwa probabbli li dawn jkunu servizzi interni. Dan iwassalni għall-aħħar punt li neċassarjament iqum jekk tiġi meħtieġa multipliċità ta' servizzi: fil-parti l-kbira tal-każijiet, li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat l-applikazzjoni tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar fil-kuntest ta' provvista mħallta, *wieħed* biss minn dawk l-elementi kien servizz akkwistat filwaqt li l-ieħor kien ipprovdut internament [34]. Ser neżamina issa dawn is-"sitwazzjonijiet imħallta".

32 Ara wkoll is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punti 41 sa 45) li kienet tirrigwarda, *inter alia*, il-kunċett ta' "provvista ta' servizz" u n-neċessità li f'ċerti ċirkustanzi tmur lil hinn mit-termini kuntrattwali u tiġi kkunsidrata r-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjoni sabiex tiżgura kif tranżazzjoni għandha tiġi kklassifikata u jekk tikkostitwixxix arranġament purament artifiċjali jew prattika abużiva.

33 Ser nispjega dan il-punt partikolari iktar 'l isfel. Ara iktar 'l isfel, il-punti 55 sa 56 ta' dawn il-konklużjonijiet.

34 Dan kien il-każ fis-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496) (akkomodazzjoni interna bi trasport akkwistat); tal-25 ta' Ottubru 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (akkomodazzjoni akkwistata u trasport intern); tas-6 ta' Ottubru 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (akkomodazzjoni akkwistata u trasport intern). L-applikabbiltà tal-iskema speċjali kienet irrifjutata fil-kawża Minevra, fejn kien hemm provvista waħda biss ikkunsidrata mhux marbuta mal-ivvjaġġar, jiġifieri l-bejgħ ta' biljett tal-opera (sentenza tad-9 ta' Diċembru 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)). Fl-istess sens, il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat l-applikabbiltà tal-iskema speċjali fid-Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012 Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (fejn kien ipprovdut trasport biss).

d) Provvisti mħallta

48. Kien fil-kuntest ta' provvisti "mħallta" li l-Qorti tal-Ġustizzja insistiet b'mod repetut fuq in-neċessità li l-operatur jiddistingwi bejn servizzi akkwistati u interni [35], u ddeċidiet li l-parti akkwistata biss tista' tkun suġġett għall-iskema marġinali taħt l-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT.

49. Il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet dan ir-rekwiżit għall-ewwel darba fis-sentenza Madgett u Baldwin, imsemmija iktar 'il fuq [36], u mbagħad fakkritu fis-sentenzi Kozak u MyTravel. Il-kawża Kozak kienet tirrigwarda aġenzija tal-ivvjaġġar li tbigħ pakketti kollox kompriż li jinkludu akkomodazzjoni u ikel, li għalihom Maria Kozak użat is-servizzi ta' fornituri oħra u t-trasport tagħha stess. Il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet is-suġġeriment tal-awtorità fiskali nazzjonali li t-trasport intern kien parti essenzjali mis-servizz turistiku b'mod sħiħ u kien jifforma, flimkien ma' servizz akkwistat, "servizz uniku" fis-sens tal-Artikoli 307 u 308 tad-Direttiva tal-VAT (u għalhekk għandu jingħata l-istess trattament fiskali). Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li s-servizz akkwistat biss jista' jkun suġġett għall-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT [37], u ddikjarat li l-parti interna tas-servizz ma tistax tkun suġġetta Fuq l-istess linja, is-sentenza MyTravel kienet tirrigwarda operatur li jbiegħ vaganzi kollox kompriż konsistenti f'akkomodazzjoni miksub u trasport proprju. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat il-metodu tal-qsim bejn servizzi akkwistati u interni għall-finijiet ta' taxxa [38].

50. Dawn il-każijiet jissuġġerixxu li l-*multipliċità ta' servizzi akkwistati* fil-fatt ma kinitx meħtieġa mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala rekwiżit sabiex tapplika l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Fl-istess ħin, huwa diffiċli wkoll li minn dawn il-każijiet jiġi dedott li dan ir-rekwiżit kien issodisfatt permezz ta' servizz akkwistat wieħed imħallat ma' servizz intern wieħed. Din l-aħħar konstatazzjoni tidher problematika peress li l-Qorti tal-Ġustizzja teskludi b'mod ċar is-servizz intern mill-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. Din tmur ukoll kontra r-regola tal-Artikolu 307 tad-Direttiva tal-VAT li jipprovdi li l-provvista pprovduta mill-aġenzija tal-ivvjaġġar tikkostitwixxi servizz uniku.

51. Fi kliem ieħor, jekk jiġi aċċettat li taħlita ta' servizzi akkwistati/interni *b'mod sħiħ* tissodisfa r-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi, filwaqt li l-element intern *għandu jiġi separat* għall-finijiet tal-kalkolu tal-VAT, ikun effettivament ifisser li sabiex jiġu stabbiliti r-rekwiżiti għall-applikabbiltà tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, wieħed juża element tad-definizzjoni (servizz intern) li madankollu *finalment* qatt ma jista' jkun suġġett għal din l-iskema speċjali.

52. F'dan l-istadju, huwa ċar li jekk l-aħħar konstatazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja magħmula fil-kawża Star Coaches, li teħtieġ l-istabbiliment ta' multipliċità ta' servizzi, tittieħed fis-sens kollu tagħha, il-livell ta' kumplessità fid-determinazzjoni ta' x'jikkostitwixxi servizz ipprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar li jaqa' taħt l-iskema speċjali jkun, tal-inqas, kunsiderevoli (bl-eċċezzjoni tas-sitwazzjoni pjuttost ċara ta' aġenzija tal-ivvjaġġar li jgħaqqad akkomodazzjoni akkwistata ma' trasport intern). Barra minn hekk, l-elementi tad-definizzjoni tal-kompożizzjoni meħtieġa tas-servizz(i) inkwistjoni (akkomodazzjoni u vjaġġar; akkomodazzjoni jew vjaġġir u xi ħaġa oħra), kif ukoll r-relazzjoni preċiża tagħhom (servizzi prinċipali u anċillari), u t-"taħlita" eżatta tagħhom fir-rigward ta' oriġini akkwistata jew interna, li sal-lum ingħatat biss bħala għażla, għandhom ikunu ċċarati.

35 Ħlief fejn s-servizz miksub kien biss anċillari għas-servizz proprju kif deċiż fis-sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496), u tat-13 ta' Ottubru 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Ara l-punt 39 iktar 'il fuq. Fl-istess sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja tat ukoll linji gwida dwar il-metodu ta' kalkolu li għandu jintuża f'dan il-kuntest.

37 Sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012(C-557/11, EU:C:2012:672, punti 23, 25 sa 26).

38 Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005(C-291/03, EU:C:2005:591, punt 41).

3. Servizz akkwistat wieħed (għadu) suffiċjenti?

53. Madankollu, hemm approċċ alternattiv. Dan jinvolvi essenzjalment konstatazzjoni ġuridika b'żewġ aspetti: kjarifika u emenda. Dan jeħtieġ, l-ewwel li tiġi kkonfermata (mill-ġdid) li l-konstatazzjoni ewlenija fis-sentenza Van Ginkel [39] ma kinitx u ma kellhiex titqiegħed inkwistjoni fil-kawża Star Coaches [40]. Għalhekk, tapplika r-regola stabbilita fis-sentenza Van Ginkel: il-provvista ta' servizz akkwistat wieħed hija suffiċjenti sabiex operatur jaqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar. It-tieni, jekk fil-fatt servizz akkwistat wieħed li jinkludi akkomodazzjoni jew vjaġġar huwa suffiċjenti, allura għandu forsi jiġi ċċarat ukoll li r-rimarka ipotetika magħmula fis-sentenza Van Ginkel dwar l-informazzjoni u konsulenza pprovduta mill-aġenziji tal-ivvjaġġar ma hijiex rekwiżit proprja, ċertament mhux jekk tiġi kkunsidrata r-realtà tas-suq tal-ivvjaġġar fl-2018 [41].

54. L-ewwel nett, fuq livell ta' kjarifika, dwar ir-riżultat fattwali tiegħu, dan l-approċċ jinsab fuq l-istess linja tal-ġurisprudenza preċedenti: Madgett u Baldwin, Kozak u MyTravel jidhru li jikkonfermaw is-suġġeriment li servizz "akkwistat wieħed" huwa suffiċjenti sa fejn dan ikollu x'jaqsam ma' vjaġġ, kif deċiż fis-sentenza Minevra [42]. Konsegwentement, l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika għal provvista ta' servizz li tikkonsisti fil-provvista ta' servizz akkwistat wieħed sa fejn *dan is-servizz akkwistat huwa akkomodazzjoni jew trasport*. F'din is-sitwazzjoni, il-fatt li jiġu pprovduti wkoll servizzi oħra (akkwistati jew interni) huwa irrilevanti. Barra minn hekk, jekk dan ikun verament il-każ, allura d-distinzjoni bejn servizzi prinċipali u anċillari ssir irrilevanti wkoll.

55. It-tieni nett, fir-rigward b'mod speċifiku tal-"informazzjoni u konsulenza", bħala servizz separat possibbli, diġà nnotajt li probabbilment dan is-"servizz" ikun intern. Jekk l-applikabbiltà tar-regola ta' "servizz akkwistat wieħed biss" tkun issuġġettata għal provvista ta' dan is-"servizz", isir neċessarju wkoll li tiġi sseparata dik il-parti interna tal-pakkett għall-finijiet tal-applikazzjoni tar-rata normali tat-taxxa [43]. Ma huwiex kompletament ċar għalija kif għandhom jiġu evalwati l-"informazzjoni u konsulenza" (jekk hux abbażi tal-metodu tal-ispiża reali jew tal-approċċ tal-valur tas-suq) [44].

56. Madankollu, fuq kollox, insibha diffiċli li nara kif eżistenza (jew in-nuqqas ta') ta' kull konsulenza ipotetika ta' kwalunkwe oriġini tista' tkun rilevanti llum. Is-sitwazzjoni kienet pjuttost differenti fl-1992 meta ngħatat is-sentenza Van Ginkel. B'sens ta' nostalġija, huwa minnu li dakinhar l-għażla u r-reżervazzjoni ta' vaganzi ma' aġenzija tal-ivvjaġġar setgħet teħtieġ li l-ivvjaġġatur effettivament imur fl-uffiċċju tal-aġenzija tal-ivvjaġġar, joqgħod fil-kju għal ċertu ħin, ċertament fil-perijodu ta' qabel il-vaganzi; li jingħata kopja tal-katalogu; jarah, jiddiskuti l-għażliet ta' vjaġġar mal-aġenzija u jistaqsi għal iktar dettalji; u iktar tard, forsi wara li jagħmel diversi viżti oħra lill-aġenzija tal-ivvjaġġar (biex iħallas depożitu; biex jimla' l-formoli xierqa; biex jiġbor il-biljetti u/jew vouchers tal-ajruplan, u affarijiet oħra), qabel finalment jitlaq. F'dawn l-istadji kollha, l-involviment ta' jew il-konsulenza mingħand l-aġenzija tal-ivvjaġġar kienu kruċjali. Illum dan kollu jista' jiġi ssostitwit b'diversi klicks fuq smartphone.

39 Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 "Is-servizz ipprovdut [minn aġenzija tal-ivvjaġġar] ma għandux ikun limitat f'dak il-każ għal servizz wieħed, peress li jista' jinkludi, […], servizzi bħal dawk ta' informazzjoni u konsulenza fejn l-aġent tal-ivvjaġġar jipprovdi bosta għażliet għall-vaganzi u r-reżervazzjoni tal-akkomodazzjoni". Sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 24), li jagħmel riferiment għas-sentenza tas-26 ta' Frar 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), li madankollu kienet tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-ġurisdizzjoni esklużiva għad-drittijiet *in rem* taħt l-Artikolu 16 tal-Konvenzjoni ta' Brussell.

42 Nirrepeti li l-unika deċiżjoni li tikkontradixxi din il-linja ta' ġurisprudenza donnha hija dik fil-kawża Star Coaches fejn il-Qorti tal-Ġustizzja nsistiet li tal-inqas għandhom jiġu pprovduti żewġ elementi.

43 Kif meħtieg mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-ġurisprudenza msemmija iktar 'il fuq, ara l-punti 48 sa 51 ta' dawn il-konklużjonijiet.

44 Ara s-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punti 39 sa 47), u tas-6 ta' Ottubru 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punti 22 sa 41).

57. Fil-qosor, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tal-opinjoni li għandha tiġi applikata r-regola li s-"servizz akkwistat" wieħed huwa suffiċjenti, nipproponi li din l-applikabbiltà tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tiddependi unikament fuq jekk hijiex ipprovduta akkomodazzjoni akkwistata *jew* trasport akkwistat, mingħajr ebda kundizzjoni oħra dwar jekk l-operatur jistax ipotetikament joffru wkoll konsulenza. Jekk, fl-1992, is-servizz ta' "informazzjoni u konsulenza" kien ipoteżi (qatt stabbilita jew ippruvata), fl-2018, dan huwa sempliċement mhux realistiku.

4. Is-suġġeriment li tiġi kkonfermata mill-ġdid ir-regola ta' "servizz akkwistat wieħed biss"

58. Jeżistu argumenti testwali u sistematiċi tajbin sabiex jiġi ssuġġerit li għandu jkun hemm ir-rekwiżit ta' multipliċità ta' servizzi sabiex tapplika l-iskema speċjali skont l-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, tal-inqas żewġ provvisti akkwistati għandhom jiġu pprovduti mill-aġenziji tal-ivvjaġġar.

59. Fuq livell testwali, dan il-qari jirrifletti bl-aħjar mod il-formulazzjoni tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar [45]. Dan jirrifletti wkoll l-għanijiet partikolari ta' din l-iskema speċjali [46]. Barra minn hekk din l-iskema hija eċċezzjoni għar-regola ġenerali u l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li ma għandhiex "tapplika ħlief meta jkun neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan tagħha" [47].

60. Għalhekk huwa pjuttost reali li f'sitwazzjoni fejn l-operatur jipprovdi biss servizz akkwistat wieħed, l-għan ta' simplifikazzjoni li jrid jintlaħaq permezz tal-iskema speċjali inkwistjoni ma jkunx neċessarjament milħuq b'mod sħiħ.

61. Madankollu, jeżistu wkoll argumenti tajbin għaliex servizz akkwistat wieħed, sa fejn dan ikollu x'jaqsam ma' akkomodazzjoni jew trasport, u sa fejn ovvjament, l-aġenzija tal-ivvjaġġar jaġixxi f'ismu proprju u mhux bħala intermedjarju [48], għandu jkun suffiċjenti sabiex provvista taqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar.

62. L-ewwel nett, fid-dawl tal-prattika ġudizzjarja, bl-eċċezzjoni tad-digriet Star Coaches [49], il-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt qatt ma interpretat jew applikat l-iskema speċjali bħala li hija limitata għal provvisti li jikkonsistu minn tal-inqas f'żewġ provvisti akkwistati. Għall-kuntrarju, l-approċċ tal-Qorti tal-Ġustizzja kien pjuttost ġeneruż, u interpretat din l-iskema b'mod wiesa'. Dan huwa minnu mhux biss fir-rigward tal-multipliċità *sostantiva* (ta' servizzi) iżda wkoll fir-rigward tal-multipliċità *ġeografika*. F'dan ir-rigward il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-multipliċità ġeografika (jiġifieri li l-aġenzija tal-ivvjaġġar jakkwista provvisti minn Stati Membri differenti) ma hijiex rekwiżit indispensabbli sabiex tapplika l-iskema speċjali u li din l-iskema tapplika wkoll għal servizzi pprovduti fi Stat Membru wieħed [50]. Din l-aħħar konstatazzjoni saret minkejja li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi, essenzjalment, li l-multipliċità ġeografika kienet ir-*raison d'être* ewlieni tal-iskema.

45 Ara iktar 'il fuq, il-punti 6 sa 8 ta' dawn il-konklużjonijiet. L-Artikolu 306 jirreferi b'mod ċar għal "provvisti ta' merkanzija jew servizzi", bl-użu tal-plural.

46 Ara iktar 'il fuq, il-punti 31 sa 35 ta' dawn il-konklużjonijiet.

47 Ara s-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); 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).

48 Iktar 'il fuq, fil-punti 21 sa 23.

49 Digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Marzu 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 19).

63. It-tieni nett, fid-dawl tad-diversità ta' servizzi fl-industrija tal-ivvjaġġar, li jkunu meħtieġa tal-inqas żewġ provvisti akkwistati sabiex tapplika l-iskema speċjali jista' jwassal sabiex jeskludi mill-portata ta' din l-iskema dawk l-operaturi li żviluppaw negozji tal-ivvjaġġar ibbażati fuq provvisti "mħallta" (akkwistati u interni). Barra minn hekk, speċjalment jekk tintrabat mal-applikabbiltà tal-loġika anċillari/prinċipali ta' din l-evalwazzjoni, li f'każijiet ta' rekwiżit ta' multipliċità ma tistax tkun eskluża, id-definizzjoni ta' x'jaqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tista' tkun eċċessivament stretta.

64. L-argument kuntrarju għal dan it-tieni punt huwa l-periklu ta' inklużjoni żejda. Permezz ta' definizzjoni stretta, numru ta' servizzi pprovduti minn entitajiet li normalment huma meqjusa "aġenziji tal-ivvjaġġar" jitqiegħdu f'riskju li jiġu esklużi. Għall-kuntrarju, definizzjoni iktar wiesa' għandha r-riskju li toħloq estensjoni żejda. Operaturi li jipprovdu biss servizz marbut mal-ivvjaġġar wieħed (bħar-rikorrenti) jaqgħu taħt din l-iskema, minkejja li skont id-digriet Star Coaches ma jaqgħux.

65. Potenzjalment dan jista' jkun minnu. Madankollu, f'kuntest legali kumpless bħal dan, jidher li huwa rakkomandabbli li tiġi kkonfermata u ċċarata s-soluzzjoni li diġà ilha tapplika għal diversi deċenni, filwaqt li naturalment il-leġiżlatur jitħalla jagħżel, jekk iqis neċessarju, sistema differenti. Kollox ma' kollox, forsi huwa ġust li jiġi kkonstatat li minkejja l-għan ta' simplifikazzjoni indikat, l-implimentazzjoni ta' dak l-ideal fil-kuntest speċifiku tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tibqa' pjuttost remota minn dak l-ideal stabbilit. Din l-iskema partikolari saret waħda mill-iktar oqsma kumplessi tal-VAT [51].

66. Fid-dawl tal-kunsiderazzjoni preċedenti, il-konklużjoni tiegħi fir-rigward tal-ewwel domanda magħmula f'din il-kawża hija li l-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT għandu jkun interpretat fis-sens li l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika għal provvista ta' servizz li jikkonsisti fil-provvista ta' servizz akkwistat wieħed, sa fejn dan is-servizz akkwistat huwa akkomodazzjoni jew trasport.

B. It-tieni domanda: Applikazzjoni simultanja tal-iskema tal-marġni u rata mnaqqsa?

67. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk is-servizz ipprovdut mir-rikorrenti, jekk jiġi kklassifikat bħala li jaqa' taħt l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar, jistax ikun suġġett għal rata mnaqqsa ta' taxxa skont l-Artikolu 98, moqri flimkien mal-Anness III, tad-Direttiva tal-VAT. Din id-domanda saret b'mod speċifiku fir-rigward tal-parti tal-akkomodazzjoni tas-servizz ipprovdut mir-rikorrenti.

68. Ir-rikorrenti tipproponi risposta affermattiva. Il-Gvernijiet Ġermaniż u Olandiż, kif ukoll il-Kummissjoni jargumentaw il-kuntrarju. Huma jsostnu li l-applikazzjoni tar-rata mnaqqsa għas-servizz inkwistjoni hija prekluża mill-fatt li dak is-servizz tal-ivvjaġġar ma huwiex inkluż fl-Anness III tad-Direttiva tal-VAT u li l-applikazzjoni tar-rata mnaqqsa tmur kontra l-loġika ta' simplifikazzjoni tal-iskema speċjali inkwistjoni. Il-Gvern Ġermaniż ifakkar ukoll, b'riferiment għall-ġurisprudenza stabbilita [52], li l-kamp ta' applikazzjoni ta' rati mnaqqsa għandu jingħata interpretazzjoni stretta.

69. Jiena naqbel mal-aħħar opinjoni. Rata ta' taxxa mnaqqsa ma tistax tapplika ladarba jiġi stabbilit li s-servizz inkwistjoni huwa servizz tal-ivvjaġġar.

51 Ara r-rapport abbozzat għall-Kummissjoni, intitolat *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Rapport Finali TAXUD/2016/AO-05, Diċembru 2017 (aċċessibbli fuq il-websajt tal-Kummissjoni Ewropea), p. 11.

52 Sentenza tad-9 ta' Marzu 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

70. Kif fakkart fil-parti preċedenti, skont l-Artikolu 307 tad-Direttiva tal-VAT servizz ipprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar jikkostitwixxi servizz wieħed[53]. Il-konsegwenza loġika ta' din il-finzjoni legali hija li dan is-servizz huwa differenti mill-komponenti rispettivi tiegħu.

71. Jekk jiġi stabbilit li l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika għal servizz akkwistat wieħed relatat ma' vjaġġ (akkomodazzjoni jew trasport), il-provvista ta' dan is-servizz tikklassifika din il-provvista bħala waħda li taqa' taħt l-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-VAT li jfisser li tikklassifika bħala "servizz tal-ivvjaġġar". Fi kliem ieħor, ladarba din ir-regola tiġi applikata għall-finijiet ta' determinazzjoni li servizz partikolari huwa servizz tal-ivvjaġġar, wieħed ma jistax imbagħad jibda immedjatament ineħħi din il-klassifikazzjoni għall-finijiet tal-applikazzjoni tar-rata ta' tassazzjoni, filwaqt li jżomm l-istess klassifikazzjoni għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli.

72. Fuq il-livell sistematiku, servizzi tal-ivvjaġġar ma humiex inklużi fl-Anness III tad-Direttiva tal-VAT (li għalih jirreferi l-Artikolu 98 tagħha), li jelenka servizzi suġġetti għal rata mnaqqsa, li fil-punt 12 jinkludi "akkomodazzjoni pprovduta f'lukandi u stabbilimenti simili, inkluża l-provvista ta' akkomodazzjoni għall-vakanzi u l-kiri ta' positijiet f'siti tal-kampeġġ u parks għall-karavani".

73. Għalhekk, kif tosserva l-qorti tar-rinviju, l-applikazzjoni ta' rata ta' taxxa mnaqqsa għal aġenziji tal-ivvjaġġar fir-rigward tal-provvista ta' akkomodazzjoni tmur kontra l-Anness III tad-Direttiva tal-VAT u l-għan ta' simplifikazzjoni li trid tilħaq l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar.

74. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tinnota wkoll, li r-rifjut li tiġi applikata r-rata ta' taxxa mnaqqsa għall-parti tal-akkomodazzjoni tal-provvista inkwistjoni tista' twassal għal inugwaljanza fit-trattament.

75. Nammetti li l-provvista li tikkonsisti fil-provvista ta' akkomodazzjoni tista', bħala riżultat tar-"regola ta' servizz akkwistat biss" tirċievi trattament fiskali differenti li jiddependi mill-mod li bih din il-provvista tiġi pprovduta (kemm jekk ipprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar li jaqa' taħt l-iskema speċjali kif ukoll jekk le).

76. Madankollu, hemm limiti ċari għal dan it-tip ta' argument, b'mod partikolari fil-kuntest tal-VAT u skemi speċjali. Kieku wieħed ried jikseb ugwaljanza perfetta u newtralità fl-aspetti kollha, fl-ewwel lok kien ikun diffiċli li jkollu skemi speċjali. Mingħajr ma rrid ninstema' formalistiku ħafna, l-istatus formali tal-fornitur tas-servizz huwa importanti ferm f'dawn is-sitwazzjonijiet, anki jekk in-natura ekonomika tas-servizz hija l-istess. Għalhekk, il-liġi tal-VAT sempliċement tittratta b'mod differenti l-istess servizzi, ipprovduti minn naħa mis-sid (bl-għajnuna ta' intermedjarju jew mingħajrha), u min-naħa l-oħra minn aġenzija tal-ivvjaġġar li jaġixxi f'ismu proprja[54].

77. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti l-konklużjoni tiegħi fir-rigward tat-tieni domanda preliminari hija li l-Artikolu 98 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-punt 12 tal-Anness III ta' din id-direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-provvista ta' servizz li huwa suġġett għall-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar taħt l-Artikolu 306 *et seq*. tal-istess direttiva, ma tistax tkun suġġetta għal rata ta' taxxa mnaqqsa għall-provvista ta' akkomodazzjoni għall-vaganza.

53 Ara iktar 'il fuq, il-punt 50. Ara wkoll is-sentenza tas-27 ta' Ottubru 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-74/91, EU:C:1992:409, punt 16).

54 Jista' jitfakkar, b'analoġija, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li distorsjonijiet possibbli tal-kompetizzjoni li jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' regoli tranżitorji fir-rigward tal-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar ma jawtorizzawx lill-Istati Membri jimplimentaw din l-iskema speċjali b'mod żbaljat. Ara s-sentenza tas-27 ta' Ottubru 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-74/91, EU:C:1992:409, punti 16 u 26).

V. Konklużjoni

78. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej lill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja):

1. L-Artikolu 306 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li l-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar tapplika għal provvista ta’ servizz li tikkonsisti fil-provvista ta’ servizz akkwistat wieħed, sa fejn dan is-servizz akkwistat huwa akkomodazzjoni jew trasport.

2. L-Artikolu 98 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-punt 12 tal-Anness III ta’ din id-direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-provvista ta’ servizzi li hija suġġetta għall-iskema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar taħt l-Artikolu 306 *et seq.* tal-istess direttiva, ma tistax tkun suġġetta għal rata ta’ taxxa mnaqqsa għall-provvista ta’ akkomodazzjoni għall-vaganza.