



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

19 ta' Diċembru 2018*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Armonizzazzjoni tal-legiżlazzjonijiet fiskali – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Fatt taxxabbli – Skema speċjali għall-aġenziji tal-ivvjaġġar – Artikoli 65 u 308 – Margni ta' profitt minn aġenzija tal-ivvjaġġar – Determinazzjoni tal-margni – Flus irid isir akkont qabel il-provvista ta' servizzi tal-ivvjaġġar ipprovdut mill-aġenzija tal-ivvjaġġar – Spiża reali għall-aġent tal-ivvjaġġar”

Fil-Kawża C-422/17,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Frar 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-13 ta' Lulju 2017, fil-proċedura

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

vs

Skarpa Travel sp. z o.o.,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tas-Seba' Awla, li qiegħed jaġixxi bhala President tar-Raba' Awla, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (Relatur) u C. Vajda, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: M. Aleksejev, Kap ta' Unità,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-7 ta' Ġunju 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- Għall-Szef Krajowej Administracji Skarbowej, minn J. Kaute u M. Kowalewska, bhala aġenti,
- għal Skarpa Travel sp. z o.o., minn J. Zając-Wysocka, radca prawny,
- għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna u A. Kramarczyk-Szaładzińska, bhala aġenti,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze, bhala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Siekierzyńska u N. Gossement, bhala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-5 ta' Settembru 2018, tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 65 u 308 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010 L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).
- 2 Din it-talba giet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (id-Direttur tal-Amministrazzjoni Fiskali Nazzjonali, il-Polonja) Skarpa Travel sp. z o.o. (Iktar 'il quddiem “Skarpa”) dwar avviż tat-taxxa maħruġa mill-Minister Finansów (il-Ministru tal-Finanzi, il-Polonja, iktar 'il quddiem il- “Ministru”), dwar id-data ta' meta għandu jithallas u l-metodu ta' kalkolu tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fil-każ tal-ġbir ta' hłas akkont fuq hłas ta' servizz turistiku pprovdut minn aġenzija tal-ivvjaġġar.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, “[g]handu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal hłas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti”.
- 4 L-Artikolu 65 ta' din id-direttiva jipprovdi li:
“Meta hłas jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi jiġu pprovduti, il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il-hłas u fuq l-ammont riċevut.”
- 5 L-Artikolu 66 tal-imsemmija direttiva jipprovdi kif ġej:
“Bħala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:
a) mhux iktar tard miż-żmien tal-hruġ tal-fattura;
b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-hłas;
ċ) fejn fattura ma tinhariġx, jew tinhareġ tard, fi żmien speċifikat mkux aktar tard mill-iskadenza tal-limitu ta' żmien għall-hruġ ta' fatturi imposti mill-Istati Membri skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 222 jew fejn ma jkun ġie impost l-ebda limitu ta' żmien bħal dan mill-Istat Membru, f'perijodu speċifikat mid-data tal-avveniment li jagħti lok għall-hłas.

Madankollu, id-deroga prevista fl-ewwel paragrafu għandha tapplika għall-provvisti ta' servizzi li fir-rigward tagħhom il-VAT hija pagabbli mill-klijent skont l-Artikolu 196 u għall-provvisti jew it-trasferimenti ta' merkanzija msemmija fl-Artikolu 67.”

6 L-Artikolu 306 tal-istess direttiva jipprevedi:

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

7 L-Artikolu 307 tad-Direttiva tal-VAT jiddisponi li:

“Transazzjonijiet li jsiru, skont il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 306, mill-aġent tal-ivvjaġġar fir-rigward ta' vjaġġ għandhom ikunu kkunsidrati bħala servizz uniku pprovdut mill-aġent tal-ivvjaġġar lill-vjaġġatur.

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

8 Skont l-Artikolu 308 ta' din id-direttiva, “[i]l-valur taxxabli 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 jithallas mill-vjaġġatur u l-ispiza reali għall-aġent ta' l-ivvjaġġar tal-provvisti ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabli oħrajn, fejn daww it-transazzjonijiet huma għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur.”

9 L-Artikolu 309 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“Jekk transazzjonijiet fdati mill-aġent [aġenzija] ta' l-ivvjaġġar lil persuni taxxabli oħrajn huma mwettqa mit-tali persuni barra mill-Komunità, il-provvista ta' servizzi mwettqa mill-aġent ta' l-ivvjaġġar għandha tkun trattata bħala attività intermedjarja eżenti skond l-Artikolu 153.

Jekk it-transazzjonijiet twettqu kemm ġewwa u barra mill-[Unjoni], hija biss il-parti tas-servizz ta' l-aġent [aġenzija] ta' l-ivvjaġġar li għandha x'taqsam ma' transazzjonijiet barra mill-[Unjoni] li tista' tkun eżentata.”

10 Skont l-Artikolu 310 tad-Direttiva tal-VAT, “[i]l-VAT imposta lill-aġent ta' l-ivvjaġġar minn persuni taxxabli oħra għal transazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 307 u li huma ta' benefiċċju dirett għall-vjaġġatur m'għandhomx ikunu jistgħu jitnaqqsu jew tingħata rifużjoni fi kwalunkwe Stat Membru”.

Id-dritt Pollakk

- 11 L-Artikolu 19a(8) tal-Ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. Nru 54, Pożizzjoni 535), kif emendata (iktar 'il quddiem, il-“Liġi dwar il-VAT”), jipprovdi:
- “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).”
- 12 L-Artikoli 119 ta' dan il-liġi jipprevedi:
- “1) Il-valur taxxabbli għal servizzi turistiċi għandu jkun l-ammont tal-marġni mnaqqas bl-ammont ta' taxxa dovuta, mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 5.
- 2) Il-marġni msemmi fil-paragrafu 1 għandu jfisser id-differenza bejn l-ammont li għandu jiġihallas mix-xerrej tas-servizz u l-ispiza reali li tkun għamlet il-persuna taxxabbli fix-xiri ta' oġġetti u servizzi mingħand persuni taxxabbli ohra għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur, “servizzi għall-benefiċċju dirett tal-vjaġġatur” għandhom ifissru servizzi li jiffurmaw parti mis-servizzi turistiċi mogħtija u, b'mod partikolari, it-trasport, l-akkomodazzjoni, l-ikel u l-assigurazzjoni.”
- 13 Il-qorti tar-rinviju tindika li, mill-1 ta' Jannar 2014, id-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali bbażati fuq l-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT ma għadhomx fis-seħħ fil-Polonja, liema dispożizzjonijiet kienu jiddeterminaw id-data tal-ħlas ta' din it-taxxa fir-rigward ta' ħlasijiet akkont ta' servizzi turistiċi pprovduti minn aġenzija tal-ivvjaġġar.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 14 Skarpa, bħala aġenzija tal-ivvjaġġar, hija sugġetta għal skema speċjali għall-aġenti tal-ivvjaġġar, kif previst fl-Artikolu 119 tal-Liġi dwar il-VAT. Billi huwa kkunsidrat li d-data ta' eżiġibbiltà tal-VAT fuq ħlasijiet riċevuti mill-aġenziji tal-ivvjaġġar ma tirrizultax b'mod ċar minn din il-legiżlazzjoni, hija ressqet talba għal avviż fiskali lill-Ministru.
- 15 Fl-avviż fiskali tiegħu, il-Ministru ddikjara li l-VAT hija dovuta fil-mument meta l-ħlasijiet akkont jiġihallsu. Skont il-Ministru, sabiex jiġi ddeterminat il-marġni ta' profitt minn aġenzija tal-ivvjaġġar, li jikkostitwixxi l-valur taxxabbli tal-VAT, Skarpa setgħet tnaqqas mill-marġini gross tagħha l-ammont stmat tal-ispejjeż li hija ser ikollha gġarrab, fir-rigward tal-benefiċċju kkonċernat u, sussegwentement, jekk ikun il-każ, twettaq il-korrezzjonijiet meħtieġa ladarba tkun kapaci tiddetermina l-ammont finali ta' dawn l-ispejjeż realment imġarrba.
- 16 Peress li kkunsidrat li l-VAT fuq is-servizzi tagħha għandha tkun dovuta biss meta huwa possibbli li jiġi ddeterminat il-marġni ta' profitt tagħha finali, Skarpa kkontestat dan l-avviż fiskali quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Kraków, il-Polonja).
- 17 Permezz ta' sentenza tal-25 ta' Novembru 2014, din il-qorti annullat l-imsemmi avviż, minħabba li l-Artikolu 119(2) tal-Liġi dwar il-VAT jirreferi biss għall-ispejjeż realment imġarrba mill-fornitur, il-VAT issir dovuta fil-mument li fih jiġi stabbilit marġni reali b'mod definittiv. Il-qorti kkonstatat li ma hijiex prevista stima tat-taxxa fil-każ ta' ħlas dwar il-provvista ta' servizzi turistiċi minn aġenzija tal-ivvjaġġar. Din il-qorti qieset ukoll li l-korrezzjoni ta' dikjarazzjonijiet fiskali għandha sseħħ biss f'sitwazzjonijiet eċċezzjonali u ma għandhiex issir ir-regola.

- 18 Il-Ministru appella minn din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), billi sostna li, bl-eċċezzjoni tal-każijiet imsemmija fil-Liġi dwar il-VAT, il-ħlasijiet akkont huma ntaxxati meta jiġu riċevuti. Huwa jammetti li l-ispejjeż attwali mgarrba mill-persuna taxxabli sa meta jiġi riċevut il-ħlas akkont jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet tal-kalkolu tal-margni ta' profitt. Madankollu, l-impossibbiltà li jiġi ddeterminat il-margni reali fil-mument tal-ħlas akkont fuq ħlas ta' servizz turistiku ipprovdut minn aġent tal-ivvjaġġar ma jistax ikollha l-konsegwenza li l-VAT issir dovuta biss fil-mument fejn dan il-margni jista' jiġi ddeterminat b'mod definittiv.
- 19 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk regola partikolari dwar l-istabbiliment tal-valur taxxabli tas-servizzi pprovduti mill-aġenziji tal-ivvjaġġar, prevista fl-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT, għandha impatt fuq il-mument li fih il-VAT fuq dawn is-servizzi ssir dovuta. Peress li l-ispejjeż magħmula effettivament mill-aġent tal-ivvjaġġar se jkun magħrufa biss wara l-provvista tas-servizz turistiku għall-benefiċċju tal-klijent tagħha, il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li l-Artikolu 65 ta' din id-direttiva ma jistax jiġi applikat f'sitwazzjoni li taqa' taħt l-Artikolu 308 tal-imsemmija direttiva. Madankollu, din il-qorti tammetti li d-Direttiva tal-VAT ma għandhiex dispożizzjonijiet f'dan is-sens u li tali approċċ jista' jiġi dedott biss mill-qafas generali tal-imsemmija direttiva.
- 20 Barra minn hekk, sa fejn tiġi dovuta l-VAT, skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, fil-mument fejn il-ħlas akkont huwa riċevut minn aġenzija tal-ivvjaġġar, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk din it-taxxa għandhiex tiġi kkalkolata fuq l-ammont riċevut jew li għandux jittieħed inkunsiderazzjoni tal-metodu partikolari ta' determinazzjoni tal-valur taxxabli previst fl-Artikolu 308 ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, hija tindika li, minn naħa, l-intaxxar tal-ammont sħiħ tal-ħlas akkont jista' jwassal għal piż għoli ħafna għall-aġenzija tal-ivvjaġġar, anki jekk b'mod provviżorju, iżda, min-naħa l-oħra, li jiġi permess lil aġenzija tal-ivvjaġġar li tiegħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-istabbiliment tal-valur taxxabli tas-servizz ikkonċernat fil-mument tal-ħlas akkont mill-klijent, tal-prezz ta' servizzi li għadhom mhux imħallsa ma tkunx kompatibbli mal-iskema speċjali tal-aġenziji tal-ivvjaġġar.
- 21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Gustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:
- "1) Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-taxxa dovuta fuq il-ħlasijiet akkont irċevuti minn persuna taxxabli 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/KE, 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/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li għall-finijiet tat-tassazzjoni, il-ħlas akkont irċevut mill-persuna taxxabli 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/KE, jitnaqqas bl-ispiza msemmija fl-Artikolu 308 tal-imsemmija direttiva, effettivament sostnuta mill-persuna taxxabli sal-mument meta tirċievi l-ħlas akkont?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

- 22 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 65 u 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li, meta aġent tal-ivvjaġġar, li jkun suġġett għall-arranġamenti speċjali previst fl-Artikoli 306 sa 310, jirċievi hłas akkont fuq il-hłas ta' servizzi turistiċi li jipprovdi lill-vjaġġatur, il-VAT hija dovuta, f'konformità mal-imsemmi Artikolu 65, hekk kif jirċievi dan il-hłas akkont.
- 23 Skarpa ssostni li, sabiex jiġi ddeterminat il-valur taxxabbli rilevanti, skont l-Artikolu 308 ta' din id-direttiva, l-aġent tal-ivvjaġġar għandu jikkalkola l-marġni ta' profitt reali, li madankollu ma huwiex possibbli mingħajr ma jkunu jafu l-ispejjeż reali li ser iġarrab upstream, għall-akkwist ta' oġġetti u servizzi mingħand persuni taxxabbli oħra. B'hekk, it-taxxa ma hijiex dovuta biss fil-mument fejn l-ispejjeż kollha mgarrba effettivament mill-aġent tal-ivvjaġġar huma magħrufa u fejn il-marġini ta' profitt imwettaq huwa finali. L-Artikolu 65 ta' din id-direttiva ma jistax għalhekk japplika f'każ bħal dan.
- 24 Għandu jiġi rrilevat li l-iskema speċjali tal-VAT għall-aġenziji tal-ivvjaġġar stabbilita fl-Artikoli 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT, jinkludi regoli speċifiċi għal attività ta' dawn l-aġenziji, li jidderogaw mis-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 16).
- 25 Skont l-Artikolu 306 ta' din id-direttiva, l-Istati Membri għandhom japplikaw l-imsemmija skema għat-tranzazzjonijiet tal-aġenziji tal-ivvjaġġar, sa fejn dawn jaġixxu mhux bħala intermedjarju, iżda f'isimhom fir-rigward tal-vjaġġatur u meta jużaw, għat-twettiq tal-vjaġġ, kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi miksuba minn terzi taxxabbli.
- 26 Għat-tranzazzjonijiet tal-aġenti tal-ivvjaġġar, imwettqa skont dan l-Artikolu 306, il-legizlatur tal-Unjoni ppreveda, fl-Artikoli 307 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT, dispożizzjonijiet speċifiċi dwar il-post ta' tassazzjoni, il-valur taxxabbli għall-kalkolu tat-taxxa u t-tnaqqis tagħha.
- 27 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, bala eċċezzjoni għas-sistema komuni tad-Direttiva tal-VAT, din l-iskema speċjali għandha tiġi applikata biss sa fejn huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-25 ta' Ottubru 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 28 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-għan essenzjali tar-regoli relatati mal-imsemmija proċedura speċjali hija li jiġu evitati diffikultajiet li jirriżultaw, għall-operaturi ekonomiċi, mill-prinċipji generali tad-Direttiva tal-VAT dwar it-tranzazzjonijiet li jinvolvu l-provvista ta' servizzi miksuba minn terzi, peress li l-applikazzjoni tar-regoli ġenerali dwar il-post tat-tassazzjoni, il-valur taxxabbli u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input tinvolvi, minhabba l-multipliċità tas-servizzi u l-postijiet fejn jiġu pprovduti, diffikultajiet prattiċi għal dawn l-imprizi li jkunu ta' natura tali li jostakolaw it-twettiq tal-attività tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 29 Minn dan isegwi li l-iskema speċjali tal-VAT applikabbli għall-aġenziji tal-ivvjaġġar ma tikkostitwixxix, bħala tali, sistema fiskali indipendenti u eżawrjenti, iżda tinkludi biss dispożizzjonijiet li jidderogaw minn ċerti regoli tas-sistema ġenerali tal-VAT, b'tali mod li r-regoli l-oħra ta' din is-sistema ġenerali għandhom japplikaw għat-tranzazzjonijiet tal-aġenziji tal-ivvjaġġar suġġetti għall-VAT.

- 30 Għalhekk, id-dispożizzjonijiet kollha mis-sistema ġenerali tal-VAT jistgħu jiġu applikati għal tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-iskema speċjali tal-aġenziji tal-ivvjaġġar, għajr dawk li jirregolaw il-post ta' tassazzjoni, il-valur taxxabli u t-tnaqqis tagħha.
- 31 Għaldaqstant, ir-regoli dwar il-fatt taxxabli u l-eżiġibbiltà tal-VAT fuq il-provvista ta' oġġetti u ta' servizzi, imsemmija b'mod partikolari fl-Artikoli 63 u 65 tad-Direttiva tal-VAT, jibqgħu applikabbli għall-operazzjonijiet li jaqgħu taħt l-iskema speċjali tal-aġenziji tal-ivvjaġġar.
- 32 Skont l-Artikolu 63 ta' din id-direttiva, l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa jseħħ u t-taxxa ssir dovuta meta titwettaq il-kunsinna tal-oġġetti jew il-provvista tas-servizzi.
- 33 Madankollu, l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li meta hlas ikollu jsir akkont qabel ma jiġu pprovduti l-oġġetti jew is-servizzi, t-taxxa tiġi ssir dovuta meta jkun riċevut il-hlas u fuq l-ammont riċevut. Dan l-artikolu jikkostitwixxi deroga mir-regola stabbilita fl-Artikolu 63 ta' din id-direttiva u, bħala tali, għandu jkun suġġett għal interpretazzjoni stretta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 34 Għalhekk, sabiex it-taxxa ssir dovuta f'tali ċirkustanzi, huwa meħtieġ li l-elementi rilevanti kollha tal-fatt taxxabli, jiġifieri l-provvista futura, ikunu diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, li, fil-mument tal-hlas akkont, is-servizzi jkunu deskritti bi preċiżjoni (is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 35 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tindika li, meta jiġi riċevut il-hlas akkont minn aġenzija tal-ivvjaġġar, bħalma hija Skarpa, dan id-depożitu jista' jkun marbut ma' servizz mwettaq minn din l-aġenzija, bhal, pereżempju, vjaġġ f'data partikolari u f'pajjiż partikolari. B'hekk jidher, bla hsara għall-verifika minn dik il-qorti, li tali hlas akkont ikopri servizz indikat bi preċiżjoni, b'tali mod li l-VAT issir dovuta fil-mument tal-hlas akkont skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT.
- 36 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikoli 65 u 306 sa 310 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li, meta aġent tal-ivvjaġġar, li jkun suġġett għall-skema speċjali prevista fl-Artikoli 306 sa 310, idahħal hlas akkont ta' servizzi turistiċi li hija tkun ser tipprovdi lill-vjaġġatur, il-VAT tkun dovuta, skont l-imsemmi Artikolu 65, hekk kif jiġi riċevut il-hlas akkont, bil-kundizzjoni li, f'dak il-mument, is-servizzi turistiċi li se jiġu pprovduti jiġu indikati bi preċiżjoni.

Fuq it-tieni domanda

- 37 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tikseb kjarifiki dwar kif għandu jiġi ntaxxat hlas riċevut minn aġenzija tal-ivvjaġġar.
- 38 Skont l-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT, provvista ta' servizz uniku pprovdut mill-aġenzija tal-ivvjaġġar, huwa kkunsidrat bħala valur taxxabli, il-margni ta' profitt, jiġifieri d-differenza bejn l-ammont totali, mingħajr VAT, li għandu jithallas mill-vjaġġatur u l-ispiza effettiva mgarrba minn din l-aġenzija fir-rigward ta' provvisti ta' merkanzija u servizzi ta' persuni taxxabli oħra, sa fejn tali tranżazzjonijiet jibbenefikaw direttament lill-vjaġġatur.
- 39 Kif ġie mfakkar fil-punti 26 u 28 ta' din is-sentenza, din ir-regola għandha tiddetermina l-valur taxxabli tal-VAT meta l-aġenziji tal-ivvjaġġar jiksbu oġġetti jew servizzi minghand persuni taxxabli oħra u jiffurmaw parti mid-dispożizzjonijiet speċifiċi previsti mil-legiżlatur tal-Unjoni sabiex jittiehdu inkunsiderazzjoni l-partikolaritajiet tal-attività tal-aġenziji tal-ivvjaġġar u sabiex jiġu evitati diffikultajiet prattiċi ta' natura tali li jostakolaw it-twettiq tal-attività tagħhom.

- 40 Minn dan isegwi li l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ma jistax ikollha bħala konsegwenza li trendi impossibbli, fil-prattika, il-kalkolu eżatt tal-valur taxxabli previst speċifikament fl-Artikolu 308 tagħha, li jimplika li l-aġent tal-ivvjaġġar jista' jnaqqas mill-prezz totali, mingħajr VAT, imħallas mill-vjaġġatur, l-ispiza effettiva kollha mgarrba minn din l-aġenzija fir-rigward ta' provvisti ta' merkanzija u ta' servizzi ta' persuni taxxabli oħra sa fejn tali tranzazzjonijiet jibbenefikaw direttament lill-vjaġġatur.
- 41 Madankollu, f'każ li l-ħlas akkont imħallas mill-klijent huwa l-prezz totali jew parti sinjifikattiva tal-prezz totali tas-servizz turistiku u li, fil-mument tal-pagament akkont, l-aġenzija tkun għadha ma garrbet l-ebda spiza effettiva, jew biss parti limitata tal-ispejjeż totali individwali ta' dan is-servizz, it-teħid inkunsiderazzjoni tal-ispejjeż effettivament imgarrba biss mill-aġenzija fil-mument tal-imsemmi ħlas jista', f'ċerti każijiet, jipprekludiha milli tnaqqas l-ispejjeż totali jew parzjali tal-prezz finali, mingħajr il-VAT, tal-imsemmi servizz u jista', barra minn hekk, joħloq distorsjoni fil-mod ta' kalkolu tal-valur taxxabli kif stabbilit fl-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT.
- 42 Barra minn hekk, aġenzija tal-ivvjaġġar tista' tkun kapaċi tiddetermina l-ispiza attwali tas-servizz turistiku partikolari ta' vjaġġatur, fil-mument li dan tal-aħħar iħallas dan il-ħlas akkont.
- 43 Għalhekk, fis-sitwazzjonijiet imsemmija fiż-żewġ punti preċedenti l-margni ta' profitt tal-aġent jista' jiġi stabbilit fuq il-bażi ta' stima tal-ispiza effettiva totali li, fl-aħħar mill-aħħar, ikollu jgarrab. Fid-dawl ta' din l-evalwazzjoni, l-aġenzija għandha tiegħu inkunsiderazzjoni, fejn xieraq, l-ispejjeż diġà mgarrba fil-mument meta jiġi riċevut il-ħlas akkont.
- 44 Bit-tnaqqis, mill-prezz totali tal-vjaġġ, tal-ispiza effettiva totali stmati, l-aġenzija tal-ivvjaġġar tikseb il-margni ta' profitt tagħha prevedibbli. Il-valur taxxabli tal-VAT li għandha tithallas meta jiġi riċevut il-ħlas akkont jinkiseb mill-multiplikazzjoni ta' dan l-ammont tal-ħlas akkont bil-perċentwali li tirrappreżenta l-margni tal-profitt prevedibbli hekk iddeterminat fil-prezz totali tal-vjaġġ.
- 45 Kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 51 tal-konklużjonijiet tiegħu, jista' jkun raġonevolment mistenni minn aġenzija tal-ivvjaġġar normalment diligenti li ttejjji stima relattivament iddettaljata tal-ispiza totali individwali ta' vjaġġ sabiex jiġi stabbilit il-prezz totali tal-vjaġġ.
- 46 L-ispejjeż previsti hekk kif stmati għandhom jkun marbuta ma' servizz turistiku speċifiku fejn il-ħlas ġie riċevut minn aġenzija tal-ivvjaġġar, peress li l-margni ta' profitt u l-valur taxxabli għandhom jiġu ddeterminati billi jsir riferiment għal kull provvista ta' servizz uniku pprovdut mill-aġenzija, jiġifieri b'mod individwali u mhux b'mod ġenerali, fir-rigward ta' grupp ta' servizzi jew grupp ta' servizzi pprovduti matul perijodu partikolari (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Frar 2018, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-380/16, mhux ippubblikata, EU:C:2018:76, punti 89, 91 u 92).
- 47 Din is-soluzzjoni hija mingħajr preġudizzju għall-fatt li, hekk kif issir magħrufa l-ispiza effettiva finali individwali tal-vjaġġ mill-aġenzija tal-ivvjaġġar, din l-ispiza għandha tiġi meħuda inkunsiderazzjoni għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-VAT skont l-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT, jekk ikun il-każ, permezz ta' rettifika tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT, meta jiġi riċevut il-ħlas akkont.
- 48 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 308 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-margni tal-aġenzija tal-ivvjaġġar u, konsegwentement, l-valur taxxabli għandu jkun id-differenza bejn l-ammont totali, mingħajr VAT, li għandu jithallas mill-vjaġġatur u l-ispiza effettiva mgarrba mill-aġenzija tal-ivvjaġġar għall-kunsinna ta' oġġetti u għall-provvista ta' servizzi ta' persuni taxxabli oħra, sa fejn tali tranzazzjonijiet jibbenefikaw direttament lill-vjaġġatur. Fejn l-ammont tal-ħlas akkont jikkorrispondi għall-prezz totali ta' servizz turistiku jew parti sinjifikattiv ta' dan il-prezz u li l-aġenzija ma tkun għadha garrbet l-ebda spiza effettiva, jew biss parti limitata tal-ispejjeż totali individwali ta' dan is-servizz, jew jekk l-ispiza attwali individwali tal-vjaġġ imgarrba mill-aġenzija ma tistax tiġi ddeterminata, fil-mument meta jsir il-ħlas akkont, il-margni ta' profitt jista' jiġi stabbilit fuq il-bażi ta' stima tal-ispiza effettiva totali li, fl-aħħar

mill-aħħar, jkollha ġgarrab. F'din l-evalwazzjoni, l-aġenzija għandha tiehu inkunsiderazzjoni, fejn xieraq, l-ispejjeż diġà mgarrba effettivament meta jiġi riċevut il-ħlas akkont. Għall-finijiet tal-kalkolu tal-marġni, tal-prezz totali tal-vjaġġ għandha titnaqqas l-ispiza totali stmata u l-valur taxxabli tal-VAT li għandha tithallas meta jiġi riċevut il-ħlas akkont jinkiseb mill-multiplikazzjoni ta' dan l-ammont tal-ħlas akkont bil-perċentwali li tirrappreżenta l-marġini tal-profitt prevedibbli u ddeterminat fil-prezz totali tal-vjaġġ.

Fuq l-ispejjeż

⁴⁹ Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

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

- 1) L-Artikoli 65 u 306 sa 310 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, meta aġenzija tal-ivvjaġġar, li tkun sugġetta għall-arranġamenti speċjali previst fl-Artikoli 306 sa 310, iddahħal ħlas akkont ta' servizzi turistiċi li hija tkun ser tippovdi lill-vjaġġatur, il-VAT tkun dovuta, skont l-imsemmi Artikolu 65, hekk kif jiġi riċevut il-ħlas akkont, bil-kundizzjoni li, f'dak il-mument, is-servizzi turistiċi li jkunu se jiġu pprovvuti jiġu indikati bi preċiżjoni.
- 2) L-Artikolu 308 tad-Direttiva 2006/112 kif emendata bid-Direttiva 2010/45, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-marġni tal-aġenzija tal-ivvjaġġar u, konsegwentement, il-valur taxxabli għandu jkun id-differenza bejn l-ammont totali, mingħajr taxxa fuq il-valur miżjud VAT, li għandu jithallas mill-vjaġġatur u l-ispiza effettiva mgarrba mill-aġenzija tal-ivvjaġġar għall-kunsinna ta' oġġetti u għall-provvista ta' servizzi ta' persuni taxxabli ohra, sa fejn tali tranżazzjonijiet jibbenefikaw direttament lill-vjaġġatur. Fejn l-ammont tal-ħlas akkont jikkorrispondi għall-prezz totali ta' servizz turistiku jew parti sinifikanti ta' dan il-prezz u li l-aġenzija ma tkun għadha ġarrbet l-ebda spiza effettiva, jew biss parti limitata tal-ispejjeż totali individwali ta' dan is-servizz, jew jekk l-ispiza attwali individwali tal-vjaġġ imgarrba mill-aġenzija ma tistax tiġi ddeterminata, fil-mument meta jsir il-ħlas akkont, il-marġni ta' profitt jista' jiġi stabbilit fuq il-bażi ta' stima tal-ispejjeż attwali totali li, fl-aħħar mill-aħħar, ikollha ġgarrab. Fid-dawl ta' din l-evalwazzjoni, l-aġenzija għandha tiehu inkunsiderazzjoni, fejn xieraq, l-ispejjeż diġà mgarrba effettivament meta jiġi riċevut il-ħlas akkont. Għall-finijiet tal-kalkolu tal-marġni, mill-prezz totali tal-vjaġġ għandha titnaqqas l-ispiza totali stmata u l-bażi tal-VAT li għandha tithallas meta jiġi riċevut il-ħlas akkont jinkiseb mill-multiplikazzjoni ta' dan l-ammont tal-ħlas akkont bil-perċentwali li tirrappreżenta l-marġini tal-profitt prevedibbli u ddeterminat fil-prezz totali tal-vjaġġ.

Firem