Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tmien Awla)

13 ta’ Marzu 2014 (*)

“VAT — Skema spe?jali g?all-a?enziji tal-ivvja??ar — Tran?azzjonijiet mag?mula barra mill-Unjoni Ewropea — Sitt Direttiva 77/388/KEE — Artikolu 28(3) — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 370 — Klaw?oli ta’ ‘standstill’ — Emenda tal-le?i?lazzjoni nazzjonali matul it-terminu ta’ traspo?izzjoni”

Fil-Kaw?a C?599/12,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (il-Bel?ju), permezz ta’ de?i?joni tal-24 ta’ Ottubru 2012, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-20 ta’ Di?embru 2012, fil-pro?edura

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

vs

FOD Financiën,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn C. G. Fernlund (Relatur), President tal-Awla, C. Toader u E. Jaraši?nas, Im?allfin,

Avukat ?enerali: E. Sharpston,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al Jetair NV u BTW-eenheid BTWE Travel4you, minn H. Vandebergh, advocaat,

– g?all-Gvern Bel?jan, minn M. Jacobs u J.?C. Halleux, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels, kif ukoll minn C. Soulay u L. Lozano Palacios, b?ala a?enti,

– g?all-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, minn A.?M. Colaert u E. Chatziioakeimidou, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema’ l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata’ ming?ajr konklu?jonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-klaw?ola ta’ “standstill” li tinsab fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, dwar l-

armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri li g?andhom x’jaqsmu mat-taxxi fuq il-valur tal-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud : ba?i uniformi ta’ stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”), u fgl-Artikolu 370 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva VAT”), tal-Artikoli 153 u 309 tad-Direttiva VAT u tal-Artikoli 43 KE u 56 KE kif ukoll il-validità tal-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT.

2 Din it-talba ?iet ippre?entata fil-kuntest ta’ ?ew? kaw?i bejn, min-na?a, Jetair NV (iktar 'il quddiem “Jetair”) u, min-na?a l-o?ra, BTW-eenheid BTWE Travel4you (iktar 'il quddiem “Travel4You”), grupp iffurmat minn diversi kumpaniji kkunsidrati b?ala li kienu persuna taxxabbli wa?da g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) u l-FOD Financiën (Servizz Federali Pubbliku tal-Finanzi), dwar is-su??ett tar-rifjut g?at-talba g?al rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud mag?mula mir-rikorrenti fuq vja??i organizzati barra mill-Unjoni Ewropea.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Is-Sitt Direttiva

3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“L-Istati Membri g?andhom jibdlu is-sistemi pre?enti tag?hom [tal-VAT] skond l-Artikoli li ?ejjin.

Huma g?andhom jadottaw il-li?ijiet, regolamenti u disposizzjonijiet amministrattivi me?tie?a biex is-sistemi kif mibdula jid?lu fis-se?? malajr kemm jista’ jkun u mhux aktar tard mill-1 ta’ Jannar, 1978.”

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

“1. L-Istati Membri g?andhom japplikaw [il-VAT] g?all-operazzjonijiet ta’ l-a?enti ta’ l-ivja??ar b’mod konformi mad-disposizzjonijet ta’ dan l-Artikolu, fejn l-a?enti ta’ l-ivvja??ar ikollhom x’jaqsmu mal-klijenti f’isimhom u ju?aw il-provvisti u s-servizzi ta’ persuni taxxabbli o?rajn fid-disposizzjonijiet ta’ l-fa?ilitajiet ta’ l-ivvja??ar. Dan l-Artikolu m’g?andux japplika g?all-a?enti ta’ l-ivvja??ar li ja?ixxi biss b?ala intermedjarji u jie?du kont tat-taxxa b’mod konformi ma’ l-Artikolu 11 A(3)(?). [...]

[...]

3. Jekk it-transazzjonijet mill-a?ent ta’ l-ivvja??ar lill-persuni taxxabbli o?rajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta’ l-a?ent ta’ l-ivja??ar g?andu jkun trattat b?ala attività e?enti intermedjarja ta?t l-Artikolu 15 (14). [...]”

5 L-Artikolu 28(3)(a) u 4 tas-Sitt Direttiva, li jinsab ta?t it-Titolu XVI intitolat “Dispo?izzjonijiet tran?itorji” jipprovdi:

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

a) ikomplu so??etti jintaxxaw [jissu??ettaw g?at-taxxa] it-transazzjonjiet e?enti ta?t [l-Artikolu 15] stabbiliti fl-Anness E ma’ din id-Direttiva.

[...]”

4. Il-perjodu transizzjonali g?andu g?all-ewwel idum g?al ?ames snin mill-1 ta’ Jannar 1978.

[...]”

6 It-tran?azzjonijiet imsemmija fil-punt 14 tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva u riprodotti fl-Anness E tag?ha jinkludu “[i]s-servizzi ta’ l-a?enti ta’ l-ivvja??ar msemmija fl-Artikolu 26, u dawk l-a?enti ta’ l-ivvja??ar li ja?ixxu fl-isem u akkont tal-vja??atur, g?all-vja??i barra l-Komunità”.

Id-Direttiva VAT

7 L-Artikolu 153 tad-Direttiva VAT jipprovdi:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw il-provvista ta’ servizzi minn intermedjarji, li ja?ixxu f’isem jew g?al persuna o?ra, fejn huma jie?du sehem fit-transazzjonijet imsemmija fil-Kapitoli 6, 7 u 8, jew ta’ transazzjonijet mwettqa barra mill-Komunità.

[...]”

8 L-Artikolu 306(1) tad-Direttiva VAT, li jinsab ta?t it-Titolu XII fil-Kapitolu 3 intitolat “Skema spe?jali g?all-a?enti ta’ l-ivvja??ar” jipprovdi:

“L-Istati Membri g?andhom japplikaw skema spe?jali tal-VAT, skont dan il-Kapitolu, g?al transazzjonijiet imwettqa minn a?enti tal-ivja??ar li jkollhom x’jaqsmu ma’ konsumaturi f’isimhom u li ju?aw provvisti ta’ merkanzija jew servizzi pprovduti minn persuni taxxabbli o?rajn, fil-provvediment tal-fa?ilitajiet tal-ivvja??ar.

Din l-iskema spe?jali m’g?andhiex tapplika g?all-a?enti ta’ l-ivvja??ar li ja?ixxu biss b?ala intermedjarji u li g?alihom japplika l-punt (?) ta’ l-ewwel paragrafu ta’ l-Artikolu 79 g?all-finijiet tal-kalkulazzjoni ta’ l-ammont tat-taxxa.”

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

“Jekk transazzjonijet fdati mill-a?ent tal-ivvja??ar lil persuni taxxabbli o?rajn huma mwettqa mit-tali persuni barra mill-Komunità, il-provvista ta’ servizzi mwettqa mill-a?ent tal-ivja??ar g?andha tkun trattat b?ala attività intermedjarja e?enti skont l-Artikolu 153.

[...]”

10 L-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT jipprovdi:

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

11 L-Anness X ta’ din id-direttiva, fil-Parti A tag?ha intitolata “Transazzjonijiet li l-Istati Membri jistg?u jibqg?u jintaxxaw”, jipprovdi fil-punt 4:

“il-provvista tas-servizzi ta’ l-a?enti ta’ l-ivvja??ar, kif imsemmija fl-Artikolu 306, u dawk ta’ l-a?enti ta’ l-ivvja??ar li ja?ixxu fl-isem u g?all-vja??atur, g?al vja??i barra mill-Komunità.”

Id-dritt Bel?jan

12 Mid-de?i?joni tar-rinviju u mill-pro?ess ippre?entat quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li d-dritt Bel?jan rilevanti huwa l-Kodi?i tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (code de la taxe sur la valeur ajoutée), kif introdott b’li?i tat-3 ta’ Lulju 1969 (*Moniteur belge* tas-17 ta’ Lulju 1969, p. 7046), fil-ver?joni tieg?u fis-se?? fi?-?mien tal-fatti fil-kaw?i prin?ipali (iktar 'il quddiem il-“Kodi?i tal-VAT”).

13 Huwa pa?ifiku li, qabel l-1 ta’ Di?embru 1977, is-servizzi pprovduti mill-a?enziji tal-ivvja??ar

li kienu jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta’ vja??i barra mill-Unjoni kienu e?enti.

14 Il-Kodi?i tal-VAT ?ie emendat b’li?i tad-29 ta’ Novembru 1977, li da?let fis-se?? fl-1 ta’ Di?embru 1977, li ssu??etta dawn il-provvisti g?all-VAT.

15 Mill-pro?ess ippre?entat quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta wkoll li l-Kodi?i tal-VAT ?ie emendat mill-?did b’Digriet Irjali tat-28 ta’ Di?embru 1999, applikabbli mill-1 ta’ Jannar 2000. Skont dan id-digriet, il-provvisti ta’ servizzi ta’ a?enziji tal-ivvja??ar relatati ma’ vja??i mag?mula barra mill-Unjoni ma baqg?ux ji?u assimilati b?ala attivitajiet ta’ intermedjarji. Madankollu, dawn l-operazzjonijiet komplew ikunu su??etti g?all-VAT.

Il-fatti tal-kaw?i prin?ipali u d-domandi preliminari

16 Jetair hija kumpannija rregolata ta?t id-dritt Bel?jan, su??etta g?all-VAT fir-rigward tal-attività tag?ha ta’ a?enzija tal-ivvja??ar. Mill-1 ta’ Frar 2009, hija ssie?bet mal-grupp Travel4you, li jinkludi wkoll sitt kumpaniji o?ra li je?er?itaw din l-attività.

17 Jetair u Travel4you jorganizzaw vja??i turisti?i li g?alihom huma ju?aw is-servizzi ta’ terzi, b’mod partikolari ta’ lukandiera u ta’ linji tal-ajru.

18 Peress li qiesu li l-vja??i organizzati barra mill-Unjoni ma humiex su??etti g?all-VAT, ir-rikorrenti ressqu lil kull wa?da minnhom talba g?al rimbors tal-VAT li ntalbu j?allsu g?al tali vja??i.

19 L-ewwel talba kienet tikkon?erna l-ammonti tal-VAT relatati ma’ vja??i organizzati matul il-perijodu li jkopri s-snin 2001 sa 2006 u inklu?i f’dikjarazzjoni tal-VAT tax-xahar ta’ Settembru 2007. L-Uffi??ju tal-Kontroll tal-VAT ta’ Oostende, peress li ma qabilx mal-ammonti mitluba, g?amel tnaqqis ta’ ammont ta’ madwar EUR 55 700 000 u rredi?a rapport ta’ ksur ta’ li?i.

20 It-tieni talba kienet tikkon?erna l-ammonti tal-VAT relatati ma’ vja??i organizzati matul il-perjodu li beda fis-sena 2007 u li jintemm fix-xahar ta’ Jannar 2010 u inklu?a f’dikjarazzjoni tal-VAT g?ax-xahar ta’ Marzu 2010. L-Uffi??ju tal-Kontroll tal-VAT ta’ Oostende, peress li ma qabilx mal-ammonti mitluba, ?amm ammont ta’ madwar EUR 37 600 000 u rredi?a rapport ta’ ksur ta’ li?i.

21 Jetair u l-membri ta’ Travel4you, fil-21 ta’ Di?embru 2010 u fl-24 ta’ Ottubru 2011, ippre?entaw rikors quddiem ir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Qorti ta’ Prim’Istanza ta’ Bruggen), li din tal-a??ar g?aqqdet i?-?ew? kaw?i.

22 Quddiem il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti sostnew li d-dispo?izzjoni tran?itorja li tinsab fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva ma tawtorizzax lil-le?i?latur Bel?jan li jemenda l-le?i?lazzjoni tieg?u b’mod kuntrarju g?al din id-direttiva e?att qabel id-data tad-d?ul fis-se?? tal-imsemmija direttiva. Huma sostnew li, skont l-Artikolu 26(3) tag?ha, riprodott fl-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT, meta t-tran?azzjonijiet li g?alihom l-a?enzija tal-ivvja??ar irrikorriet g?al persuni taxxabbli o?rajn huma mwettqa minn dawn tal-a??ar barra mill-Unjoni, il-provvista tal-a?enzija g?andha ti?i e?entata.

23 Peress li l-FOD Financiën sostna, g?all-kuntrarju, li l-le?i?latur Bel?jan kien seta’, skont l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva, jidde?iedi li jintaxxa tali tran?azzjonijiet, il-qorti kellha dubji dwar kif g?andha tirrispondi g?all-kwistjonijiet fil-kaw?1 prin?ipali.

24 F’dawn i?-?irkustanzi, ir-Rechtbank van eerste aanleg te Brugge idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

“1) Il-le?i?latur Bel?jan jista’ jemenda l-le?i?lazzjoni nazzjonali sabiex jintaxxa provvista ta’ servizzi e?entata (f’dan il-ka?, il-vja??i mag?mula barra mill-UE) fi ?mien (l-1 ta’ Di?embru 1977) immedjatament qabel id-d?ul fis-se?? tas-Sitt Direttiva tal-VAT (l-1 ta’ Jannar 1978) u b’hekk jevita

l-klaw?ola ta' 'stand still' imsemmija fl-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva (Artikolu 370 tad-Direttiva [VAT]), li jipprovdi li l-vja??i inkwistjoni jistg?u jkomplu ji?u ntaxxati biss jekk kienu ntaxxati qabel id-d?ul fis-se?? tas-Sitt Direttiva?

2) Il-le?i?latur Bel?jan kellu jibqa' lura mit-13 ta' ?unju 1977 (data tal-pubblikazzjoni tas-Sitt Direttiva) milli jintaxxa vja??i mag?mula barra mill-[Unjoni]?

3) Il-le?i?latur Bel?jan jikser l-Artikolu 309 tad-Direttiva [VAT] meta ma jikkunsidrax lill-a?enziji tal-ivvja??ar b?ala intermedjarji g?at-tran?azzjonijiet tag?hom mag?mula barra mill-[Unjoni] u meta xorta jkompli jintaxxa dawn il-provvisti ta' servizzi?

4) L-Artikoli 309, 153, 370 u l-Anness X tad-Direttiva [VAT] jiksru l-prin?ipji ?enerali tad-Dritt Komunitarju, il-prin?ipji ta' ugwaljanza u ta' proporzjonalità, kif ukoll id-dispo?izzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-persuni, tal-merkanzija u tas-servizzi, b'mod partikolari l-Artikoli 43 [KE] u 56 KE, meta j?allu lill-Istati Membri l-g?a?la li jintaxxaw jew le s-servizzi marbuta mal-vja??i mag?mula barra mill-[Unjoni]?

5) L-Istat Bel?jan a?ixxa bi ksur tal-prin?ipji tad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari tal-prin?ipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali tal-VAT, meta, permezz tad-Digriet Irjali tat-28 Novembru 1999, intaxxa biss lill-a?enziji tal-ivvja??ar g?all-vja??i mag?mula barra mill-UE, i?da mhux lill-intermedjarji?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tieni domandi

25 Preliminarjament, g?andu jitfakkar li, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 191 tat-Trattat KEE, applikabbli waqt l-adozzjoni tas-Sitt Direttiva, id-direttivi huma nnotifikati lid-destinatarji tag?hom u jkollhom effett b'din in-notifika. G?aldaqstant ma hijiex id-data tal-pubblikazzjoni, i?da d-data tan-notifika tas-Sitt Direttiva lill-Istat Membru kkon?ernat li kienet rilevanti sabiex tiddetermina l-bidu tal-perijodu ta' traspo?izzjoni ta' din id-direttiva.

26 G?andu, bl-istess mod, ji?i rrilevat li l-emenda le?i?lattiva inkwistjoni fil-kaw?i prin?ipali, adottata fl-1 ta' Di?embru 1977, se??et bejn id-data tan-notifika tas-Sitt Direttiva fir-Renju tal-Bel?ju, it-23 ta' Mejju 1977, u d-data li fiha din direttiva kellha ti?i trasposta f'dan l-Istat Membru, skont l-Artikolu 1 tal-imsemmija direttiva, ji?ifieri l-1 ta' Jannar 1978. Konsegwentement, din l-emenda se??et matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni tas-Sitt Direttiva fl-Istat Membru kkon?ernat.

27 B'hekk, permezz ta' dawn l-ewwel ?ew? domandi, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni tas-Sitt Direttiva, ta' dispo?izzjoni li temenda l-le?i?lazzjoni e?istenti tag?ha billi tissu??etta g?all-VAT it-tran?azzjonijiet ta' a?enziji tal-ivvja??ar relatati ma' vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

28 Huwa pa?ifiku li, skont il-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?i prin?ipali, sal-1 ta' Di?embru 1977, il-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar relatati ma' vja??i mag?mula barra l-Unjoni kienu e?enti u li kienu ?ew intaxxati sa minn din id-data, anki jekk l-iskema spe?jali g?all-a?enziji tal-ivvja??ar stabbilita mis-Sitt Direttiva tipprovdi fl-Artikolu 26(3) li dawn il-provvisti huma e?enti.

29 Madankollu, l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva introdu?a klaw?ola ta' "standstill", li skontu l-Istati Membri jistg?u, matul il-perijodu msemmi fl-Artikolu 28(4) tas-Sitt Direttiva, ikomplu japplikaw il-VAT g?at-tran?azzjonijiet li huma e?enti skont l-Artikolu 15 ta' din id-direttiva u li l-lista tag?hom

tinsab fl-Anness E tal-imsemmija direttiva.

30 Il-perijodu inkwistjoni, ta' natura tran?itorja u inizjalment stabbilit g?al ?ames snin mill-1 ta' Jannar 1978, kompla lil hinn minn dan il-limitu min?abba l-assenza ta' intervent mill-Kunsill tal-Unjoni.

31 Mill-formulazzjoni tal-Artikolu 28(3) u (4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 15 u l-Anness E tag?ha, jirri?ulta li l-le?i?latur tal-Unjoni ta d-dritt ta' deroga mill-obbligu li jkunu e?entati l-provvisti msemmija fl-Artikolu 26(3) ta' din id-direttiva lill-Istati Membri li l-le?i?lazzjoni tag?hom tipprevedi t-tassazzjoni ta' dawn il-provvisti qabel l-1 ta' Jannar 1978.

32 Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, li essenzjalment jirriprodu?i t-termini tal-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva billi jipprovdi li l-Istati Membri li, fl-1 ta' Jannar 1978, kienu jintaxxaw it-tran?azzjonijiet li l-lista tag?hom tinsab fil-Parti A tal-Anness X tad-Direttiva VAT, jistg?u jibqg?u jintaxxawhom. Il-punt 4 ta' din il-Parti A tal-Anness X ji??ita l-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar li ja?ixxu fl-isem u g?an-nom ta' vja??aturi g?al vja??i mag?mula barra l-Unjoni.

33 Skont ir-rikorrenti, l-Istati Membri setg?u jkomplu jintaxxaw it-tran?azzjonijiet inkwistjoni sa fejn, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali, dawn it-tran?azzjonijiet kienu di?à su??etti g?all-VAT qabel l-1 ta' Jannar 1978. Madankollu, billi jibba?aw ru?hom fuq is-sentenza tat-18 ta' Di?embru 1997, Inter-Environnement Wallonie (C?129/96, ?abra p. I?7411, punt 45), ir-rikorrenti jikkunsidraw li dan id-dritt ma jippermettix lil dawn l-istess Stati li jemendaw il-le?i?lazzjoni tag?hom, matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni tas-Sitt Direttiva, billi jipprevedu t-tassazzjoni ta' dawn it-tran?azzjonijiet.

34 Skont il-Kummissjoni, g?all-kuntrarju, l-emenda le?i?lattiva inkwistjoni ma tmurx kontra s-Sitt Direttiva moqrija fid-dawl tas-sentenza Inter-Environnement Wallonie, i??itata iktar 'il fuq, meta ji?u kkunsidrati d-dispo?izzjonijiet espressi ta' din id-direttiva. Hija tispe?ifika li d-deroga relatata mal-a?enziji tal-ivvja??ar ?iet imda??la mil-le?i?latur tal-Unjoni spe?ifikament sabiex tikkunsidra t?assib imqajjem mir-Renju tal-Bel?ju.

35 G?andu jitfakkar li, b'mod konformi ma' ?urisprudenza stabbilita, matul it-terminu ta' traspo?izzjoni ta' direttiva, l-Istati Membri destinatarji tag?ha ma g?andhomx jadottaw dispo?izzjonijiet li serjament jikkompromettu l-kisba tar-ri?ultat li jrid jintla?aq minn din id-direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Di?embru 1997, Inter-Environnement Wallonie, i??itata iktar 'il fuq, punt 45; kif ukoll tal-4 ta' Lulju 2006, Adeneler *et,* C?212/04, ?abra p. I?6057, punt 121).

36 Fir-rigward tas-Sitt Direttiva, konsegwentement, g?andu ji?i ddeterminat jekk, matul il-perijodu tat-traspo?izzjoni tag?ha, mi?ura me?uda minn Stat Membru li tikkonsisti f'emenda tal-le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi g?at-tassazzjoni tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni hijiex tali li tikkomprometti serjament il-kisba tar-ri?ultat li jrid jintla?aq minn din id-direttiva.

37 F'dan ir-rigward, kif ?ie kkonstatat fil-punt 31 ta' din is-sentenza, jekk l-Istati Membri jintaxxaw it-tran?azzjonijiet inkwistjoni fl-1 ta' Jannar 1978, jistg?u jkomplu jag?mlu hekk wara dik id-data. Peress li s-Sitt Direttiva spe?ifikament tistabbilixxi d-data tal-1 ta' Jannar 1978 b?ala l-punt tat-tluq g?a?-?amma eventwali ta' mi?ura fiskali, ma jistax ji?i kkunsidrat li li?i li tipprovdi g?at-tassazzjoni tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni adottata qabel dik id-data, matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni ta' din id-direttiva, kienet tali li serjament tikkomprometti r-ri?ultat li jrid jintla?aq mill-imsemmija direttiva.

38 Konsegwentement, g?andha ting?ata risposta g?all-ewwel ?ew? domandi li l-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT ma jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat

Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni tas-Sitt Direttiva, ta' dispo?izzjoni li temenda l-le?i?lazzjoni e?istenti tag?ha billi tissu??etta g?all-VAT it-tran?azzjonijiet ta' a?enziji tal-ivvja??ar relatati ma' vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

Fuq it-tielet domanda

39 Permezz tat-tielet domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT meta ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi tal-a?enziji tal-ivvja??ar ma' attivitajiet ta' intermedjarji e?enti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni u billi jissu??etta l-imsemmija provvisti g?all-VAT.

40 L-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT, li hija parti mill-kapitolu dwar l-iskema spe?jali g?all-a?enti tal-ivvja??ar li tinsab fl-Artikoli 306 sa 310 ta' din id-direttiva u li l-kamp ta' applikazzjoni tag?ha huwa ddefinit fl-imsemmi Artikolu 306, jipprovdi g?all-e?enzjoni ta' ?erti provvisti ta' servizzi tal-a?enti tal-ivvja??ar, ji?ifieri dawk ipprovduti fil-kuntest ta' vja??i mag?mula barra mill-Unjoni, li huma assimilati g?al attività ta' intermedjarju e?enti skont l-Artikolu 153 tal-imsemmija direttiva.

41 Kif jirri?ulta mill-punt 32 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 370 tad- Direttiva VAT jippermetti, madankollu, li jkun hemm deroga g?al din id-dispo?izzjoni billi jing?ata d-dritt lill-Istati Membri li jintaxxaw it-tran?azzjonijiet inkwistjoni jekk kienu jintaxxawhom fl-1 ta' Jannar 1978.

42 Minn dan isegwi li jekk Stat Membru jissodisfa din il-kundizzjoni, ma huwiex obbligat li japplika d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT.

43 Hemm lok g?alhekk li ting?ata risposta g?at-tielet domanda li Stat Membru ma jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT billi ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar ma' attivitajiet ta' intermedjarji e?enti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni u jissu??ettaw l-imsemmija provvisti g?all-VAT, meta jissu??etta dawn il-provvisti g?all-VAT fl-1 ta' Jannar 1978.

Fuq ir-raba' domanda

44 Permezz tar-raba' domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A tal-Anness X ta' din id-direttiva jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prin?ipji ?enerali tad-dritt, il-prin?ipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' proporzjonalità kif ukoll id-dispo?izzjonijiet relatati mal-libertajiet fundamentali, meta jag?ti lill-Istati Membri l-g?a?la li jintaxxaw jew le is-servizzi marbuta mal-vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

45 Kif jirri?ulta mir-risposta mog?tija g?at-tielet domanda, l-imsemmi Artikolu 370, moqri flimkien mal-istess punt 4 tal-Parti A tal-Anness X, jippermetti lill-Istati Membri li jintaxxaw jew le l-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar li jirrigwardaw tran?azzjonijiet mag?mula barra mill-Unjoni, jekk kienu jintaxxaw dawn il-provvisti fl-1 ta' Jannar 1978.

46 ?ertament, fl-g?oti ta' tali dritt lill-Istati Membri, l-Artikolu 370 tad-Direttiva 370 tad-Direttiva VAT jintrodu?i skema differenti bejn l-Istati Membri li jag?mlu u?u minnha billi abba?i ta' dan l-artikolu jintaxxaw il-provvisti inkwistjoni u dawk li japplikaw ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 309 tad-Direttiva VAT billi je?entaw l-istess provvisti.

47 Madankollu, dan huwa dritt mog?ti b'deroga, b'ri?erva li ti?i sodisfatta l-kundizzjoni prevista fl-imsemmi artikolu.

48 Kif il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet pre?edentement, i?-?amma ta' din l-iskema ta' deroga tirrifletti n-natura progressiva parzjali tal-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT

(ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta’ Di?embru 2006, Eurodental, C?240/05, ?abra p. I?11479, punt 50). L-armonizzazzjoni prevista g?adha ma twettqitx sa fejn l-Artikolu 28(3)(a) tas-Sitt Direttiva u l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT awtorizzaw lill-Istati Membri jkomplu j?ommu ?erti dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom e?istenti fl-1 ta’ Jannar 1978 li, ming?ajr l-imsemmija awtorizzazzjonijiet, kienu jkunu inkompatibbli ma’ dawn id-direttivi (ara, f’dan is-sens, rigward is-Sitt Direttiva, is-sentenza Eurodental, i??itata iktar 'il fuq, punt 51).

49 Huwa l-le?i?latur tal-Unjoni li g?andu jistabbilixxi l-iskema definittiva tal-e?enzjonijiet tal-VAT u li b’hekk tintla?aq l-armonizzazzjoni progressiva tal-le?i?lazzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT (ara s-sentenza tat-13 ta’ Lulju 2000, Idéal tourisme, C?36/99, ?abra p. I?6049, punt 39).

50 Sakemm il-le?i?latur tal-Unjoni ma stabbilixxiex din l-iskema definittiva u l-Istati Membri jistg?u j?ommu l-le?i?lazzjoni e?istenti tag?hom, hemm lok li ji?i ammess li jistg?u je?istu differenzi bejn dawn tal-a??ar ming?ajr ma dawn id-differenzi jkunu kuntrarji g?ad-dritt tal-Unjoni.

51 Konsegwentement, g?andha ting?ata risposta g?ar-raba’ domanda li l-Artikolu 370 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A, tal-Anness X tal-imsemmija direttiva ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni meta jag?ti lill-Istati Membri d-dritt li jibqg?u jintaxxaw il-provvisti ta’ servizzi ta’ a?enziji tal-ivvja??ar marbuta mal-vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

Fuq il-?ames domanda

52 Permezz tal-?ames domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk Stat Membru jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b’mod partikolari l-prin?ipji ta’ ugwaljanza, ta’ proporzjonalità u ta’ newtralità fiskali, billi jittratta l-a?enziji tal-ivvja??ar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT, b’mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola, b?al ma huwa d-Digriet Irjali tat-28 ta’ Novembru 1999, li skontu huma l-provvisti ta’ servizzi ta’ a?enziji tal-ivvja??ar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, li huma ntaxxati meta jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

53 Minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li l-prin?ipju ta’ ugwaljanza fit-trattament, li l-prin?ipju tan-newtralità fiskali jikkostitwixxi l-ekwivalenti tieg?u f’dak li jirrigwarda l-VAT, je?i?i li sitwazzjonijiet paragunabbli ma ji?ux trattati b’mod differenti, sakemm trattament differenzjat ma jkunx o??ettivament i??ustifikat (ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tal-10 ta’ April 2008, Marks & Spencer, C?309/06, ?abra p. I?2283, punti 49 u 51, kif ukoll tas-7 ta’ Marzu 2013, Efir, C?19/12, punt 35).

54 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li l-a?enziji tal-ivvja??ar koperti mill-iskema spe?jali tal-VAT huma ddefiniti fl-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva kif ukoll fl-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT b?ala dawk li ja?ixxu f’isimhom fir-rigward tal-vja??atur u li ju?aw, g?at-twettiq tal-vja??, provvisti u servizzi ta’ persuni taxxabbli o?ra. Dawn id-dispo?izzjonijiet jeskludu spe?ifikament mill-iskema spe?jali —a?enziji tal-ivvja??ar li ja?ixxu biss b?ala intermedjarji.

55 Mill-imsemmija dispo?izzjonijiet jirri?ulta li l-le?i?latur tal-Unjoni kkunsidra li dawn i?-?ew? kategoriji ta’ a?enziji tal-ivvja??ar ma kinux jinsabu f’sitwazzjoni komparabbli. Il-Qorti tal-?ustizzja b’hekk pre?edentement enfasizzat li dak li jikkaratterizza l-attività ta’ a?enziji tal-ivvja??ar koperti mis-Sitt Direttiva huwa l-fatt li huma jikkostitwixxu operaturi ekonomi?i li jorganizzaw f’isimhom proprju vja??i jew ?iti turisti?i u li, sabiex jipprovdu l-provvisti ta’ servizzi ?eneralment asso?jati ma’ dan it-tip ta’ attività, jirrikorru g?al terzi li huma taxxabbli (ara s-sentenza tat-22 ta’ Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C?308/96 u C?94/97, ?abra p. I?6229, punt 23).

56 Isegwi li l-le?i?latur nazzjonali ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni u, b’mod partikolari, ma jiksirx il-prin?ipju ta’ ugwaljanza fit-trattament jew il-prin?ipju ta’ newtralità billi jittratta b’mod differenti dawn

i?-?ew? kategoriji ta' operaturi.

57 Fir-rigward tal-prin?ipju ta' proporzjonalità, huwa suffi?jenti li ji?i kkonstatat li ma ?ie prodott l-ebda element li jista' jsostni ksur g?al dan il-prin?ipju.

58 Hemm lok, konsegwentement, li ting?ata risposta g?all-?ames domanda li Stat Membru ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prin?ipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, meta jittratta l-a?enziji tal-ivvja??ar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva VAT, b'mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola b?ad-Digriet Irjali tat-28 ta' Novembru 1999, li skontu l-provvisti ta' servizzi ta' dawn l-a?enziji tal-ivvja??ar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, ji?u ntaxxati meta dawn jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni.

Fuq l-ispejje?

59 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?i prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as?sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **L-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri li g?andhom x'jaqsmu mat-taxxi fuq il-valur tal-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, kif ukoll l-Artikolu 370 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, ma jipprekludux l-introduzzjoni minn Stat Membru qabel l-1 ta' Jannar 1978, matul il-perijodu ta' traspo?izzjoni tas-Sitt Direttiva 77/388, ta' dispo?izzjoni li temenda l-le?i?lazzjoni e?istenti tag?ha billi tissu??etta g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud it-tran?azzjonijiet ta' a?enziji tal-ivvja??ar relatati ma' vja??i mag?mula barra mill-Unjoni Ewropea.**

2) **Stat Membru ma jiksirx l-Artikolu 309 tad-Direttiva 2006/112 billi ma jassimilax il-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar ma' attivitajiet ta' intermedjarji e?enti meta dawn il-provvisti jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni u jissu??etta l-imsemmija provvisti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud, meta jissu??etta dawn il-provvisti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud fl-1 ta' Janna 1978.**

3) **L-Artikolu 370 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-punt 4 tal-Parti A tal-Anness X tal-imsemmija direttiva ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni meta jag?ti lill-Istati Membri d-dritt li jibqg?u jintaxxaw il-provvisti ta' servizzi ta' a?enziji tal-ivvja??ar marbuta mal-vja??i mag?mula barra mill-Unjoni Ewropea.**

4) **Stat Membru ma jiksirx id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prin?ipji ta' ugwaljanza, ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, meta jittratta l-a?enziji tal-ivvja??ar, fis-sens tal-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva 77/388 u tal-Artikolu 306 tad-Direttiva 2006/112, b'mod differenti mill-intermedjarji u billi jipprevedi regola b?ad-Digriet Irjali tat-28 ta' Novembru 1999, li skontu l-provvisti ta' servizzi ta' dawn l-a?enziji tal-ivvja??ar biss, u mhux dawk tal-intermedjarji, ji?u ntaxxati meta dawn jirrigwardaw vja??i mag?mula barra mill-Unjoni Ewropea.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: l-Olandi?.