

Edizzjoni Provviżorja

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI

APETA

ippreżentati fl-24 ta' Frar 2022(1)

Kawża C-637/20

Skatteverket

vs

DSAB Destination Stockholm AB

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja))

(Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Tranżazzjonijiet taxxabbli – Karta tal-belt – Direttiva (UE) 2016/1065 – Kunġett ta' "vawġer")

I. Introduzzjoni

1. Illum il-ġurnata, vawġers ta' tipi differenti huma komuni għafna fis-suq (pereżempju, ertifikati ta' rigali u karti mħallsa minn qabel li jistgħu jintużaw fi stabbilimenti differenti). Madankollu, għalkemm huma relattivament sempliċi għall-konsumaturi sabiex jużawhom, il-vawġers irriżultaw li huma strumenti kumplessi fir-rigward tat-trattament tal-VAT tagħhom (2). Fl-2016, il-leġislatur tal-Unjoni Ewropea għalhekk adottat emendi (3) għad-Direttiva 2006/112/KE (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") (4) bil-għan li tiġi kkjarifikata l-applikazzjoni tal-VAT fuq il-vawġers (5). F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja għet mistiedna sabiex tiġi ddeterminata dawn il-kjarifiki leġislattivi.

2. Permezz tat-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) titlob kjarifika tat-tifsira ta' "vawġer" kif prevista fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan għandu jippermetti lil dik il-qorti tiddeċiedi dwar it-trattament tat-taxxa tal-karta tal-belt offruta lil viżitaturi tal-Belt ta' Stokkolma.

II. Il-kuntest ġuridiku

3. Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE (6) kienet issostitwita bid-Direttiva dwar il-VAT mill-1 ta' Jannar 2007.

4. Il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT huwa stabbilit fl-Artikolu 2(1) tagħha. Il-punt (?) ta' dan l-artikolu jipprevedi li "il-provvista ta' servizzi bi għaliq fit-territorju ta' Stat Membru

minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali" g'andha tkun suq'etta g'all-VAT.

5. Skont l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-"provvista ta' merkanzija" tfisser "it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanq'ibbli", filwaqt li, skont l-Artikolu 24(1) ta' din id-direttiva, il-"provvista ta' servizzi" tfisser "kwalunkwe operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' merkanzija".

6. L-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi "vaw'er" b'ala strument li jimplika obbligu li ji' aq'ettat b'ala korrispettiv jew korrispettiv parzjali g'all-provvista ta' oq'etti jew ta' servizzi u fejn l-oq'etti jew is-servizzi li g'andhom ji'u pprovduti jew l-identitajiet tal-fornituri potenzjali taghom huma indikati jew fuq l-istrument innifsu jew f'dokumentazzjoni relatata, inklu' t-termini u l-kundizzjonijiet g'all-u'u ta' tali strument.

7. Skont l-Artikolu 30a(2) ta' din id-direttiva, "vaw'er b'u'u uniku" tfisser vaw'er fejn il-post tal-provvista tal-oq'etti jew tas-servizzi li jirreferi g'alihom il-vaw'er, u l-VAT dovuta fuq dawn l-oq'etti jew is-servizzi, ikunu mag'rufa fil-mument tal-ru' tal-vaw'er. B'kuntrast, l-Artikolu 30a(3) tal-istess direttiva jiddikjara li "vaw'er b'u'i multipli" tfisser vaw'er li ma jkunx vaw'er b'u'u uniku.

8. L-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li l-kunsinna nnifisha tal-oq'etti jew il-provvista nnifisha tas-servizzi bi skambju g'al vaw'er b'u'i multipli aq'ettat b'ala korrispettiv jew b'ala korrispettiv parzjali mill-fornitur g'andhom ikunu suq'etti g'all-VAT bis-saq'a tal-Artikolu 2, filwaqt li kull trasferiment pre'edenti ta' dan il-vaw'er b'u'i multipli ma g'andux ikun suq'ett g'all-VAT. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 30b(2) jenfasizza li "[m]eta trasferiment ta' vaw'er b'u'i multipli isir minn persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna taxxabbli li twettaq it-tran'azzjoni soq'etta g'all-VAT skont l-ewwel subparagrafu, kull forniment ta' servizzi li jista' ji' i identifikat, b'al servizzi ta' distribuzzjoni jew promozzjoni, g'andu jkun soq'ett g'all-VAT".

9. Skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-ammont taxxabbli g'all-provvista ta' oq'etti u ta' servizzi g'andu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l'as miksub jew li g'andu jinkiseb mill-fornitur b'ala korrispettiv g'all-provvista, ming'and il-konsumatur jew parti terza, inklu' i s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.

10. L-Artikolu 73a ta' din id-direttiva jipprevedi li, bla s'ara g'all-Artikolu 73, l-ammont taxxabbli tal-provvista tal-oq'etti jew tas-servizzi pprovduti fir-rigward ta' vaw'er b'u'i multipli g'andu jkun daqs il-korrispettiv im'allas g'all-vaw'er jew, meta ma jkunx hemm informazzjoni dwar dan il-korrispettiv, il-valur monetarju indikat fuq il-vaw'er b'u'i multipli nnifsu jew fid-dokumentazzjoni relatata, li minnu jitnaqqas l-ammont tal-VAT relatat mal-oq'etti jew mas-servizzi pprovduti.

11. L-Artikoli 30a, 30b u 73a tad-Direttiva dwar il-VAT kienu introdotti permezz tad-Direttiva tal-2016. Il-premessi rilevanti ta' din id-direttiva huma fformulati kif q'ej:

"(1) [Id-Direttiva dwar il-VAT] tistabbilixxi r-regoli dwar il-q'in u l-post tal-forniment ta' oq'etti u servizzi, l-ammont taxxabbli, l-imponibilità tat-taxxa fuq il-valur mi'jud (VAT) u d-dritt g'al tnaqqis. Madankollu, daww ir-regoli mhumieq'ari jew kompluti bi'q'ejjed sabieq'ji guraw il-konsistenza fit-trattament tat-taxxa ta' tran'azzjonijiet li jinvolvu vaw'ers, sa punt li g'andu konsegwenzi mhux mixtieqa g'all-funzjonament tajjeb tas-suq intern.

(2) Biex ji' i gurat trattament q'ert u uniformi, sabieq'ikun konsistenti mal-prin'ipji ta' taxxa q'enerali fuq il-konsum li tkun e'attament proporzjonata mal-prezz tal-oq'etti u s-servizzi, biex ji'u evitati l-inkonsistenzi, id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, it-tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni u biex jitnaqqas ir-riskju tal-eva'joni tat-taxxa, hemm il-q'tie'a g'al regoli spe'ifi' i li japplikaw g'at-trattament tal-vaw'ers g'all-finijiet tal-VAT.

(3) Fid-dawl tar-regoli l-?odda dwar il-post tal-forniment ta' servizzi tat-telekomunikazzjoni, tax-xandir u servizzi pprovduti elettronikament li huma applikabbli mill-1 ta' Jannar 2015, soluzzjoni komuni g?al vaw?ers hija me?tie?a biex ji?i ?gurat li ma jse??ux diskrepanzi fir-rigward ta' vaw?ers fornuti bejn Stati Membri. G?al dan l-g?an, huwa essenzjali li ji?u stabbiliti regoli li ji??araw it-trattament tal-vaw?ers g?all-finijiet tal-VAT.

(4) Huma biss dawk il-vaw?ers li jistg?u jintu?aw biex jissarrfu f'o??etti jew servizzi li g?andhom ikunu fil-mira ta' dawn ir-regoli. Madanakollu, strumenti li jintitolaw lit-titolat g?al skont fuq xiri ta' o??etti jew servizzi i?da li ma jag?tu l-ebda dritt li wie?ed jir?ievi tali o??etti jew servizzi, m'g?andhomx ikunu fil-mira ta' dawn ir-regoli.

(5) Id-dispo?izzjonijiet dwar il-vaw?ers ma g?andhom iwasslu g?al ebda bidla fit-trattament g?all-finijiet tal-VAT ta' biljetti tat-trasport, biljetti tad-d?ul f'?inemas u mu?ewijiet, bolol tal-posta jew affarijiet simili.

(6) Sabiex ji?i identifikat b'mod ?ar x'jikkostittwixxi vaw?er g?all-finijiet tal-VAT u biex issir distinzjoni bejn il-vaw?ers u l-istrumenti tal-?las, huwa me?tie? li l-vaw?ers, li jista' jkollhom forma fi?ika jew elektronika, ji?u definiti, b'mod li ji?u rikonoxxuti l-attributi essenzjali tag?hom, partikolarment in-natura tad-dritt marbut ma' vaw?er u l-obbligu li ji?i a??ettat b?ala korrispettiv g?all-forniment tal-o??etti jew servizzi."

III. Il?fatti, il?kaw?a prin?ipali, id?domanda mag?mula u l?pro?edura quddiem il?Qorti tal?ustizzja

12. DSAB Destination Stockholm, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, to?ro? u tbig? karti tal-belt lil vi?itaturi ta' Stokkolma (l-Isvezja).

13. Skont id-de?i?joni tar-rinviju, din il-karta tag?ti lid-detenturi tag?ha d-dritt li jid?lu f'madwar 60 attrazzjoni, b?al veduti u mu?ewijiet, g?al perijodu ta' ?mien limitat u sa ?ertu valur. Detenturi tal-karta g?andhom ukoll a??ess bla limitu g?al servizzi ta' trasport waqt il-perijodu ta' validità tal-karta, kif ukoll il-possibbiltà li jing?aqdu ma' ?iti turisti?i offruti bid-dg?ajjes jew bix-xarabank "Hop-on, Hop-off".

14. Is-servizzi inklu?i fil-karta huma jew su??etti g?at-taxxa, b'rati varji, jew huma e?entati mit-taxxa. Id-detentur tal-karta ju?a l-karta billi sempli?ement jippre?entaha lil apparat spe?jali li jaqra l-karta, ming?ajr ma j?allas xejn i?jed. Skont ftehim konklu? mal-emittent tal-karta, il-fornitur jir?ievi korrispettiv ming?and l-emittent g?al kull ammissjoni jew u?u. Bl-e??ezzjoni ta' servizzi tat-trasport, li huma bla limitu, g?al servizzi o?rajn il-fornitur ma huwiex obligat li jda??al lid-detentur tal-karta iktar minn darba. L-emittent ma jiggarrantixxix numru minimu ta' vi?itaturi. Malli jintla?aq il-limitu tal-valur, il-karta ma tibqax iktar valida.

15. Hemm diversi ver?jonijiet tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma b'perijodi ta' validità differenti u b'limiti ta' valur differenti. Karta g?al adult b'perijodu ta' validità ta' 24 sieg?a tiswa 669 krona Svedi?a (SEK) (madwar EUR 65). Matul il-perijodu ta' validità, id-detentur tal-karta jista' ju?a l-karta sabiex i?allas g?al servizzi li g?andhom valur sa SEK 1 800 (madwar EUR 175). Il-perijodu ta' validità jibda jiddekorri meta l-karta tintu?a g?all-ewwel darba, u l-karta g?andha tintu?a fi ?mien sena minn meta tinx tara.

16. Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali talbet de?i?joni minn qabel ming?and l- iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja), sabiex tikseb konferma li tali karta tal-belt tikkostitwixxi vaw?er b'u?i multipli.

17. Il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, madankollu, ikkonstatat li din il-karta ma tikkostitwixxi tali vaw?er. Mid-definizzjoni ta' "vaw?er", flimkien mad-dispo?izzjonijiet li jirrigwardaw il-kalkolu tal-ammont taxxabli, hija kkonkludiet li vaw?er g?andu jkollu ?ertu valur nominali jew g?andu jirrigwarda ?erti provvisti ta' o??etti jew servizzi spe?ifi?i. Skont din il-kummissjoni, mill-vaw?er g?andu jirri?ulta b'mod ?ar x'jista' jinkiseb bi skambju g?al dan il-vaw?er anki jekk – meta jkun involut vaw?er b'u?i multipli – jista' jkun hemm in?ertezza dwar, pere?empju, ir-rata tat-taxxa jew il-pajji? ta' tassazzjoni.

18. It-tilwima bejn l-iSkatteverket (l-Awtorità Fiskali, l-Isvezja) u DSAB Destination Stockholm li tikkon?erna din id-de?i?joni bil-quddiem issa hija pendenti quddiem il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema).

19. Il-partijiet primarjament ma jaqblux dwar jekk il-karta tal-belt g?andhiex wara kollox titqies li hija vaw?er. Minn na?a, l-Awtorità Fiskali hija tal-opinjoni li l-karta inkwistjoni ma hijiex vaw?er g?aliex g?andha valur limitat g?oli u perijodu ta' validità qasir, li jfissru li l-konsumatur medju ma huwiex ser jag?mel u?u s?i? mill-karta.

20. Min-na?a l-o?ra, DSAB Destination Stockholm hija tal-opinjoni li l-karta hija vaw?er g?aliex il-fornituri huma obbligati li ja??ettawha b?ala korrispettiv.

21. Il-qorti tar-rinviju l-ewwel tiddikjara li d-dispo?izzjonijiet li jirrigwardaw il-vaw?ers fid-Direttiva dwar il-VAT huma relattivament ?odda u huma applikabbli g?al vaw?ers ma?ru?a wara l'?31 ta' Di?embru 2018 (7). It-tieni, hija tispjega li l-kwistjoni ta' kif g?andhom ji?u ttrattati karti tal-belt kienet is-su??ett ta' diskussjonijiet fi ?dan il-Kumitat tal-VAT tal-Unjoni (8), i?da ma kien intla?aq ebda kunsens f'dan ir-rigward (9). Fl-a??ar, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-Qorti tal-?ustizzja g?ad ma kellhiex l-opportunit  tie?u po?izzjoni dwar kif g?andhom ji?u interpretati l-kliem "vaw?er" u "vaw?er b'u?i multipli".

22. F'dawn i?-?irkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

"L-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li karta b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tag?ti lid-detentur tag?ha id-dritt li jibbenefika minn servizzi diversi f'post determinat g?al perijodu ta' ?mien limitat u sa ?ertu valur, tikkostitwixxi vaw?er u, f'tali ?irkustanzi, tikkostitwixxi vaw?er b'u?i multipli?"

23. Osservazzjonijiet bil-miktub kienu ppre?entati lill-Qorti tal-?ustizzja minn DSAB Destination Stockholm, mill-Awtorit  Fiskali, mill-Gvern Taljan u mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. **Anali?i**

24. Il-qorti tar-rinviju titlob gwida, fl-ewwel lok, dwar kif g?andha ti?i interpretata l-kelma "vaw?er", introdotta fid-Direttiva dwar il-VAT permezz tad-Direttiva tal-2016. Din l-interpretazzjoni hija ne?essarja sabiex tippermetti lill-qorti tar-rinviju tidde?iedi jekk il-karta tal-Belt ta' Stokkolma taqax fil-portata ta' dan il-kun?ett. Jekk il-karta hija fil-fatt vaw?er, il-qorti tar-rinviju titlob kjarifika, fit-tieni lok, tal-kun?ett ta' "vaw?er b'u?i multipli".

25. B'risposta g?al dawn id-domandi, ser nippro?edi kif ?ej. L-ewwel, sabiex nispjega g?alfejn id-domanda tqajmet fl-ewwel lok, jiena ser in?ares lejn l-istorja tat-trattament tal-karti tal-belt g?all-finijiet tal-VAT, qabel id-d?ul fis-se?? tad-Direttiva tal-2016. Sussegwentement jiena ser ne?amina l-kuntest le?i?lattiv u r-regoli ri?ultanti li introdu?ew l-emendi tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex

niddetermina x'g?andu jinftehem bil-kelma "vaw?er". Finalment, ser nirrispondi d-domanda dwar jekk karti tal-belt jikkwalifikawx b?ala vaw?ers g?all-finijiet tal-VAT.

A. It-trattament tal-VAT tal-karti tal-belt qabel id-Direttiva tal-2016

26. Anki jekk il-Qorti tal-ustizzja qatt ma ntalbet tidde?iedi dwar it-trattament tal-VAT tal-karti tal-belt, dan ma jfissirx li d-dritt tal-Unjoni ma ?iex applikat g?at-trattament tal-VAT ta' tali karti, kemm mill-awtoritajiet tat-taxxa kif ukoll mill-grati tal-Istati Membri. Rapporti tal-kaw?i domesti?i, kif deskritti fil-letteratura (10) u fid-dokumentazzjoni tal-Kumitat tal-VAT (11) jindikaw, madankollu, li d-dritt tal-Unjoni ?ie applikat b'modi differenti.

27. Mir-rapporti tal-Kumitat tal-VAT (12) isegwi li l-karti tal-belt ?ew ittrattati g?all-finijiet tal-VAT bi tliet modi prin?ipali. L-ewwel mod huwa li l-karti tal-belt ji?u e?entati mill-VAT. It-tran?azzjoni bejn l-organizzazzjoni emittenti u d-detentur tal-karta hija e?entata fuq il-ba?i tal-Artikolu 13(B)(d)(1) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT) billi ti?i kkategorizzata b?ala l-g?oti ta' kreditu. It-tran?azzjoni bejn l-emittenti tal-karti u l-fornituri hija wkoll e?entata, i?da abba?i tal-Artikolu 13(B)(d)(2) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 135(1)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT) li jikkon?erna l-garanzija tal-?las. Madankollu, anki meta l-Istati qiesu tran?azzjonijiet marbuta mal-karti tal-belt b?ala kreditu u garanziji tal-?las, huma xorta wa?da kellhom il-possibilit , skont l-Artikolu 13(C)(b) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 137(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT), jippermettu lil persuni taxxabbli jag??u li jissottomettu dawn it-tran?azzjonijiet, li huma altrimenti e?entati, g?all-VAT (13).

28. G?alhekk, e?enzjoni, bl-g?a?la ta' reintegrazzjoni fil-portata ta' tran?azzjonijiet taxxabbli, tidher li kienet l-ewwel mod li l-karti tal-belt kienu kklassifikati g?all-finijiet tal-VAT (14). Ser insejja? din l-g?a?la b?ala l-g?a?la tal-"e?enzjoni".

29. Skont it-tieni g?a?la, li ser insejja? l-g?a?la tat-"tassazzjoni s?i?a", tran?azzjonijiet fuq il-ba?i tal-karta tal-belt huma su??etti g?all-VAT. L-emittent ta' karta tal-belt g?andu j?omm il-VAT fuq il-bejg? tal-karta bba?ata fuq l-ammont nominali s?i? imni??el fuq din il-karta (15). Kull servizz individwali pprovdut fuq il-ba?i tal-karta huwa wkoll su??ett g?all-VAT. Hemm provi li juru li l-qorti tar-rinviju ttrattat il-karti tal-belt b'dan il-mod fil-urisprudenza tag?ha (16) pre?edentement g?all-applikazzjoni tad-Direttiva tal-2016 (17). Ir-rapporti tal-Kumitat tal-VAT jissu??erixxu li tali klassifikazzjoni tal-karti tal-belt saret fil-prattika f'xi Stati Membri o?ra (18).

30. Ta?t it-tielet g?a?la, li ser insejja? l-g?a?la tal-"mar?ni ta' profit", it-tran?azzjonijiet imwettqa fuq il-ba?i tal-karta tal-belt huma wkoll su??etti g?all-VAT. B?al fil-ka? tat-tieni g?a?la, il-VAT tin?amm ukoll fuq il-provvista tal-karta tal-belt mill-emittent tag?ha; madankollu, il-ba?i taxxabbli ma hijiex il-valur nominali s?i? tal-karta, i?da l-ammont biss li jibqa' wara t-tnaqqis tal-valur im?allas b?ala korrispettiv g?as-servizzi realment ipprovduti, dak li jissejja? il-mar?ni ta' profit (19). Spe?ifikament, malli l-karta tkun intu?at, l-organizzazzjoni emittenti ti?bor informazzjoni mid-diversi fornituri u t?allas korrispettiv g?as-servizzi realment ipprovduti. Il-VAT hija inklu?a f'dan il-korrispettiv, u ma tistax titnaqqas. Wara dan, l-emittent tal-karta jinkludi fil-kontabbilt  tieg?u l-VAT fuq id-differenza bejn il-korrispettiv li r?ieva g?all-karta u l-korrispettiv li huwa ?allas g?at-tran?azzjonijiet li twettqu realment.

31. Mill-ispjegazzjoni mog?tija iktar 'il fuq isegwi li, g?all-finijiet tal-VAT, karti tal-belt kienu ttrattati minn tal-inqas bi tliet modi differenti.

32. Kif ser jintwera, jekk il-karti tal-belt ji?u ttrattati b?ala vaw?ers, it-tielet g?a?la tal-"mar?ni ta' profit" biss hija applikabbli b?ala metodu xieraq ta' tassazzjoni tal-VAT ta' karti tal-belt, tal-inqas g?al dawk il-karti tal-belt li huma ma?suba b?ala vaw?ers b'u?i multipli. L-ewwel g?a?la tal-"e?enzjoni", li xxebbah il-karti tal-belt ma' strumenti ta' ?las, tkun kontra l-g?an tad-Direttiva tal-

2016, li, kif indikat fil-premessa 6 tagħha, hija intiża li tintroduxi distinzjoni aġar bejn vawġers u strumenti ta' ʔlas (20). It-tieni għaʔla ta' "tassazzjoni sʔiʔa" ma tkunx konsistenti mal-iskema ta' taxxa applikabbli għall-vawġers, indipendentement minn jekk ikunx involut vawġer ta' uʔu uniku jew vawġer ta' uʔi multipli. Għalkemm hija possibbilment l-iktar għaʔla effiġjenti fir-rigward ta' ʔbir ta' taxxi, din l-għaʔla ta' tassazzjoni toʔloq riskju ta' tassazzjoni doppja jew it-tassazzjoni ta' oʔʔetti jew servizzi li altrimenti huma eʔentati mit-taxxa (bʔal dʔul fil-muʔewwijiet, pereʔempju). Din l-għaʔla ta' tassazzjoni tkun għalhekk ukoll kontra l-għan tad-Direttiva tal-2016, li huwa li tiʔi evitata tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni billi jiʔi kkjarifikat it-trattament tal-VAT tal-vawġers. L-għaʔla tal-"marʔni ta' profitt" tevita b'mod sodisfaʔenti t-tassazzjoni doppja, anki jekk hija kemxejn iktar ikkomplikata sabiex tiʔi implimentata. Madankollu, globalment, għall-professjonisti li huma mdorrija għal tali skema ta' taxxa, dak li xi drabi jista' mal-ewwel daqqa ta' għajn jidher diffiʔli għal barrani, fl-aʔʔar mill-aʔʔar jirriʔulta li ma jkunx daqshekk ikkomplikat sabiex jitʔaddem (21).

B. Id-Direttiva tal-2016

33. Fir-rigward tal-metodi ta' interpretazzjoni statutorja, l-intenzjoni tal-leʔiʔlatur, sa fejn tkun tista' tintfiehmet mit-test innifsu jew mill-istorja leʔiʔlattiv u mill-informazzjoni disponibbli, hija fattur li għandu jittieʔed inkunsiderazzjoni (22). Huwa għalhekk neʔessarju li wieʔed iʔares lejn il-ʔsieb wara d-Direttiva tal-2016 u l-istruttura tagħha, u li jiʔi eʔaminat il-kliem li jiddefinixxi l-kontenut tal-kunʔett ta' vawġer.

1. Il-ʔsieb wara d-Direttiva tal-2016 u l-istruttura tagħha

34. Il-preambolu għall-atti leʔiʔlattivi huwa ʔafna drabi utli sabiex jinftehimu r-raʔunijiet tal-leʔiʔlatur għall-adozzjoni tar-regoli li jinstabu fl-att. Il-premessa 1 tad-Direttiva tal-2016 tispjega li r-raʔuni għalfejn l-emendi kienu proposti kienet in-nuqqas ta' kjarizza sodisfaʔenti dwar kif ir-regoli tal-VAT eʔistenti għandhom jiʔu applikati għall-vawġers. Kjarifika kienet, għalhekk, neʔessarja sabiex tiʔi ʔgurata konsistenza fit-trattament tat-taxxa ta' tranʔazzjonijiet li jinvolvu vawġers fi Stati Membri differenti. Dan isib sostenn fil-premessi 2 u 3, li jindikaw li l-leʔiʔlatur kellu l-intenzjoni jwassal għal ʔertezza u uniformità ikbar fit-trattament tal-vawġers. Il-premessi tal-bidu jesprimu wkoll l-intenzjoni li jiʔi ʔgurat li t-trattament tal-vawġers ikun konsistenti mal-prinʔipju li jeʔtieʔ li taxxa ʔenerali fuq il-konsum tkun eʔattament proporzjonata għall-prezz tal-oʔʔetti u tas-servizzi, u li tali kjarifika għandha tikkontribwixxi sabiex jiʔu evitati n-nuqqas ta' konsistenza, id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, it-tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni u sabiex jitnaqqas ir-riskju tal-evaʔjoni tat-taxxa.

35. Xejn ma jissuʔʔerixxi, għalhekk, li l-leʔiʔlatur kellu l-intenzjoni jintroduxi trattament ʔdid u speʔjali għall-vawġers li huwa differenti mit-trattament ʔenerali tal-VAT għall-provvista ta' oʔʔetti jew ta' servizzi (23). L-għan tal-leʔiʔlatur kien sempliʔement li jikkjarifika dak li t-trattament "ordinarju" eʔistenti diʔà qiegʔed jitlob meta jiʔi applikat għall-vawġers.

36. Minʔabba li r-regoli l-ʔodda dwar il-vawġers għalhekk ma jirrappreʔentawx eʔʔezzjoni għar-regoli ʔenerali tal-Unjoni dwar it-tassazzjoni, jiena ma naqbilx mal-Awtorità Fiskali u mal-Gvern Taljan li dawn ir-regoli għandhom jinftehimu b'mod ristrett.

37. Sabiex tikkjarifika l-iskema tal-VAT għall-vawġers, id-Direttiva tal-2016 introduʔiet l-Artikoli 30a, 30b u 73a fid-Direttiva dwar il-VAT ʔenerali. Il-postijiet li fihom id-dispoʔizzjonijiet il-ʔodda kienu inkluʔi fl-iskema tad-Direttiva dwar il-VAT ʔenerali wkoll jiffavorixxu l-fehma ta' dawn l-emendi bʔala li huma sempliʔement dikjarazzjoni mill-ʔdid tal-liʔi kif diʔà kienet meta applikata għall-vawġers.

38. L-Artikoli 30a u 30b huma inkluʔi fil-parti tad-Direttiva dwar il-VAT li tittratta "Transazzjonijiet taxxabbli", bʔala Kapitolu 5 ʔdid, intitolat "Dispoʔizzjonijiet komuni għall-Kapitoli 1 u 3". L-Artikolu

73a huwa inklu? fil-parti ta' din id-direttiva li tittratta l-“Ammont taxxabbli”. Din id-dispo?izzjoni tiddikjara li hija applika “ming?ajr pre?udizzju g?all-Artikolu 73”. G?alhekk hija ssegwi l-iskema ?enerali, i?da tispjegaha f'dettall ikbar fir-rigward ta' vaw?ers b'u?i multipli.

2. Id?definizzjoni ta' “vaw?er” fid-Direttiva dwar il-VAT

39. L-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi vaw?er b?ala strument li jimplika obbligu li ji?i a??ettat b?ala korrispettiv jew korrispettiv parzjali g?all-provvista ta' o??etti jew ta' servizzi u li jinkludi informazzjoni dwar l-o??etti jew is-servizzi li g?alihom il-vaw?er jista' jintu?a b?ala korrispettiv, jew, b?ala alternattiva, informazzjoni dwar il-fornituri potenzjali.

40. Tajjeb li ji?i nnutat li din id-definizzjoni ma tinkludix l-istrumenti kollha li huma msej?a b'mod komuni b?ala vaw?ers (24). Strument b?al dan huwa l-“vaw?er ta' skont”. Dan huwa esklu? mid-definizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT, minkejja li kien jissemma fil-proposta ori?inali g?ad-Direttiva tal-2016 (25). Kif iddikjarat fil-premessa 4 tad-Direttiva tal-2016, ir-ra?uni wara l-esklu?joni tal-vaw?ers ta' skont kienet li tali strumenti jippermettu lid-detentur jikseb skont biss fuq ix-xiri tal-o??etti jew tas-servizzi, i?da ma jistg?ux jintu?aw minnhom innifishom b?ala korrispettiv g?all-provvista ta' o??etti jew ta' servizzi. Fi kwalunkwe ka?, il-karta tal-belt ma tistax titqies b?ala vaw?er sempli?ement g?aliex tissejja? b'mod komuni vaw?er. Sabiex titqies b?ala vaw?er, hija g?andha tissodisfa l-ew? kundizzjonijiet me?tie?a mill-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT.

41. L-ew? kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT huma kumulattivi.

42. L-ewwel kundizzjoni hija li l-istrument g?andu jkun fih obbligu g?all-fornituri ta' o??etti jew ta' servizzi sabiex ja??ettawh b?ala korrispettiv jew b?ala korrispettiv parzjali g?all-provvista ta' o??etti jew ta' servizzi li huma jipprovdu.

43. Fl-osservazzjonijiet tag?ha quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, DSAB Destination Stockholm tinsisti li l-kriterju de?i?iv sabiex ji?i a??ertat jekk strument jikkwalifikax b?ala vaw?er jinsab pre?i?ament f'din il-kundizzjoni. Madankollu, il-Gvern Taljan isostni li l-karatteristika essenzjali ta' vaw?er hija li jag?ti lid-detentur id-dritt li jikseb o??etti jew servizzi, spe?ifikati b?ala kwantità u kwalità, minn fornituri ddeterminati minn qabel.

44. G?alkemm id-dritt li jinkisbu o??etti jew servizzi bl-u?u ta' vaw?er huwa ?afna drabi parti minn tali strumenti, din il-karatteristika ma kinitx meqjusa li hija de?i?iva g?ad-definizzjoni tieg?u. Fil-proposta ori?inali, l-Artikolu 30a ppreveda li “vaw?er” g?andu jfisser strument li j?orr id-dritt li wie?ed jir?ievi provvista ta' o??etti jew servizzi [...]” (26). Madankollu, il-kliem finali ta' din id-dispo?izzjoni ma jsemmix id-dritt li wie?ed jir?ievi o??etti jew servizzi b?ala element kostitwenti ta' vaw?er, i?da jiffoka pjuttost fuq l-obbligu g?all-fornitur li ja??etta dan l-istrument b?ala korrispettiv (27). G?alhekk, l-argument tal-Gvern Taljan li d-dritt li wie?ed jir?ievi o??etti jew servizzi huwa karatteristika essenzjali ta' vaw?er ma jistax ji?i a??ettat.

45. It-tieni kundizzjoni sabiex strument ikun vaw?er hija li l-o??etti jew is-servizzi li g?andhom ji?u pprovduti jew l-identitajiet tal-fornituri potenzjali tag?hom ikunu indikati jew fuq l-istrument innifsu jew fuq dokumentazzjoni relatata. Huwa ?eneralment a??ettat li tali karatteristi?i huma dawk li jiddifferenzjaw il-vaw?ers minn strumenti ta' ?las konvenzjonali (28).

46. Din il-kundizzjoni hija miktuba fil-forma ta' alternattiva g?ar-ra?uni li, sabiex strument ikun vaw?er, huwa suffi?jenti li jkun ?ar g?al liema o??etti jew servizzi jista' jintu?a b?ala korrispettiv. Jekk l-o??etti u s-servizzi ma humiex spe?ifikati, huwa suffi?jenti li jkun mag?rufa l-fornituri ta' o??etti jew servizzi li huma me?tie?a ja??ettaw il-vaw?er b?ala korrispettiv.

47. Id-definizzjoni ta' vaw?er fid-Direttiva dwar il-VAT, g?alhekk, tissu??etta l-konstatazzjoni li

strument jikkostitwixxi vaw?er g?all-kundizzjoni li dan l-strument jissodisfa ?-?ew? kundizzjonijiet stabbiliti iktar 'il fuq. Il-kliem tag?ha, madankollu, ma jag?tix twe?iba g?all-kwistjoni ta' jekk kull strument li jissodisfa dawn i?-?ew? kundizzjonijiet g?andux ne?essarjament ji?i ttrattat b?ala vaw?er. Ser nissu??erixxi t-twe?iba g?al din il-kwistjoni flimkien ma' e?ami ta' jekk karti tal-belt jissodisfawx i?-?ew? kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

C. **It-trattament tat-taxxa tal-karti tal-belt**

48. Il-varjetà ta' karti tal-belt (29) disponibbli ma tfissirx li l-karti tal-belt kollha huma awtomatikament meqjusa b?ala vaw?ers. G?all-kuntrarju, dan g?andu ji?i de?i? ka? b?ka?. Dawk il-karti biss li jissodisfaw il-kundizzjonijiet kumulattivi previsti fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT huma vaw?ers (30).

49. Mill-banda l-o?ra, min?abba ?erti argumenti li tressqu fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-parte?ipanti, huwa tajjeb li ji?i mistoqsi jekk dawk il-karti tal-belt li fil-fatt jissodisfaw i?-?ew? kundizzjonijiet stabbiliti fid-Direttiva dwar il-VAT humiex ne?essarjament vaw?ers. Fi kliem ie?or, hemm motivi sabiex ji?i esklu? strument li jissodisfa l-kriterji kollha g?all-klassifika b?ala vaw?er mit-trattament tal-VAT ta' vaw?ers u, jekk iva, x'inhuma dawn il-motivi?

1. **Karti tal-belt b?ala vaw?ers**

50. Nemmen li jista' ji?i konkluz? b'mod ?ar li l-ma??oranza ta' karti tal-belt timplika obbligu, g?all-fornituri li jipparte?ipaw fl-iskema, li ja??ettawhom b?ala korrispettiv. G?alhekk, huma ?afna drabi jissodisfaw l-ewwel kundizzjoni. Fil-ka? tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma, mid-de?i?joni tar-rinviju jidher li dawk l-operaturi li huma responsabbli g?all-?estjoni ta' mu?ewijiet jew attrazzjonijiet o?ra jew ta' servizzi ta' trasport u li jipparte?ipaw fl-iskema tal-karta huma obbligati ja??ettaw il-karta b?ala korrispettiv g?all-provvista ta' servizzi. Dan huwa minnu biss, madankollu, matul il-perijodu ta' validità tal-karta, u fil-limitu tal-valur massimu tal-karta (li huwa ?afna og?la mill-prezz tal-karta).

51. F'dan ir-rigward, ma jidhirlix li tag?mel xi differenza jekk il-fornitur huwiex me?tie? ja??etta l-karta b?ala korrispettiv darba biss, jew kull darba li d-detentur tal-karta jkun irid ju?aha g?all-istess servizz. Huwa importanti li l-karta tal-belt g?andha ti?i a??ettata tal-inqas darba. G?alhekk, l-arran?ament fis-sens li l-fornitur jista' jirrifjuta li jda??al lid-detentur tal-karta iktar minn darba (i?da jista' joffri li jda??al lid-detentur tal-karta iktar minn darba), kif huwa l-ka? tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma, ma jmurx kontra l-ewwel kundizzjoni, g?aliex il-fornitur jibqa' obligat ja??etta l-karta tal-inqas darba wa?da.

52. L-Awtorità Fiskali tqajjem ?ew? ra?unijiet ulterjuri g?alfejn il-karta tal-Belt ta' Stokkolma ma g?andhiex titqies b?ala vaw?er. L-ewwel, hija ssostni li l-karta ma ti?velax f'termini monetarji t-tnaqqis su??essiv tal-valur tag?ha, bir-ri?ultat li d-detentur tal-karta ma jistax ikun jaf il-valur li jkun fadal fuq il-karta wara kull u?u u, it-tieni, li l-u?u bla limitu ta' servizzi ta' trasport inklu? f'din il-karta huwa abbonament, u mhux vaw?er.

53. Karta li l-valur tagħha jonqos ma' kull u?u hija b'mod kun?ettwali simili g?al strument ta' ?las. Minkejja dan, l-g?an tad-Direttiva tal-2016 huwa li tiddistingwi vaw?ers minn strumenti ta' ?las (31). Ma huwiex, g?alhekk, ne?essarju, jew tabil?aqq kuntrarju g?all-g?an ta' din id-direttiva, li ti?i introdotta kundizzjoni ispirata minn karatteristi?i ta' strumenti ta' ?las sabiex ji?u ddefiniti vaw?ers. Dan ma jfissirx li strumenti li l-valur tagħhom jonqos ma' kull u?u ma jistg?ux jikkwalifikaw b?ala vaw?ers. Madankollu, dan ma jistax jittqies b?ala kundizzjoni. Huwa suffi?jenti li, fil-limiti superjuri tal-valur, il-vaw?er g?andu ji?i a??ettat b?ala korrispettiv g?as-servizzi inklu?i fih. G?alhekk, il-fatt li l-karta tal-belt inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma turix lid-detentur tal-karta kemm fadal kreditu fuq il-karta ma jipprekludihix milli tikkwalifika b?ala vaw?er.

54. It-tieni o??ezzjoni li tqajmet mill-Awtorit  Fiskali hija li xi aspetti tal-karta tal-belt huma simili g?al abbonament, li jfisser li l-karta ma tistax ti?i trattata b?ala vaw?er. Fil-ka? ta' abbonamenti (pere?empju, g?al ?innasju, jew g?all-u?u ta' servizzi tat-trasport g?al ?urnata, xahar jew ?mien stipulat simili), it-tran?azzjoni hija di?  konklua u t-tran?azzjoni taxxabbli hija di?  ddeterminata fil-mument tat-trasferiment tal-mi?ati tal-abbonament. Dan ma huwiex il-ka? fir-rigward tal-karti tal-belt u?ati b?ala vaw?ers. Karta tal-belt tagħti lid-detentur tagħha l-possibbilt  biss li jakkwista abbonament g?as-servizzi tat-trasport. G?alhekk, it-tran?azzjoni taxxabbli titwettaq biss meta (u jekk) karta tintu?a g?at-trasport pubbliku. B'mod addizzjonali, f'kuntratti ta' e?ekuzzjoni su??essivi, l-e?ekuzzjoni ma hijiex tran?azzjoni taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 2 tad-Direttiva dwar il-VAT. Karta tal-belt ma tbiddilx dan. Jekk detenturi tal-karta ju?aw il-possibbilt  offruta mill-karta tal-belt sabiex jiksbu abbonament, il-provvista ta' dan l-abbonament ser tkun intaxxata, i?da l-provvista sussegwenti kontinwa ta' servizzi (kull vja?? bit-trasport pubbliku, pere?empju) ma tkunx.

55. G?alhekk, il-fatt li karta tal-belt tippermetti lid-detentur tal-karta ju?aha b?ala korrispettiv g?al abbonament, li jkun servizz bir-regoli tal-VAT tiegħu, la jwaqqafha milli tkun ikklassifikata b?ala vaw?er, u lanqas ma jikkuntrasta mal-iskema tat-taxxa applikabbli g?al abbonamenti.

56. Fir-rigward tat-tieni kundizzjoni, stabbilita fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT, li l-o??etti jew is-servizzi li g?andhom ji?u pprovduti jew l-identitajiet tal-fornituri potenzjali tagħhom g?andhom ikunu magħrufa, id-de?i?joni tar-rinviju tindika wkoll li l-karta u d-dokumentazzjoni relatata jelenkaw b'mod espli?itu l-fornituri li qegħdin jipparte?ipaw kif ukoll is-servizzi li jistg?u jissarrfu.

57. L-Awtorità Fiskali madankollu targumenta li l-karta tal-belt ma tistax ti?i kklassifikata b?ala vaw?er g?aliex, min?abba l-perijodu ta' u?u limitat tagħha, huwa impossibbli g?all-konsumatur medju li ju?a s-servizzi kollha koperti mill-karta. Madankollu, ma hemm xejn fid-definizzjoni ta' "vaw?er" li te?tie? li s-servizzi (jew l-o??etti) kollha rilevanti g?andhom jissarrfu sabiex strument jittqies li huwa vaw?er. Strumenti li jippermettu li jissarrfu l-o??etti u s-servizzi kollha elenkati (pere?empju, vaw?ers ta' ?wienet tal-bejg? bl-imnut) huma fil-fatt vaw?ers jekk g?andhom ji?u a??ettati b?ala korrispettiv. Madankollu, ir-rekwi?it li l-o??etti u s-servizzi kollha g?andhom jissarrfu ma hijiex kundizzjoni li tagħmel lil strument vaw?er (32). Pjuttost il-kontra, kif spjegat iktar 'il fuq (33): parti mid-definizzjoni ta' "vaw?er", li tiddikjara li huwa jinkludi d-dritt g?all-provvista tal-o??etti u tas-servizzi elenkati, ma kinitx inklu?a fil-ver?joni finali tad-Direttiva tal-2016. Dan huwa argument addizzjonali favur l-interpretazzjoni li l-le?i?latur ?a?ad kundizzjoni li s-servizzi kollha g?andhom ji?u e?awriti sabiex strument jittqies li huwa vaw?er. G?alhekk, il-fatt li l-perijodu ta' validit  qasir tal-karti tal-belt ?afna drabi ma jippermettix lid-detenturi tal-karta ju?aw is-servizzi kollha elenkati ma jbiddilx il-konstatazzjoni li, g?all-finijiet tal-VAT, karta tal-belt hija vaw?er.

58. Id-differenza bejn il-valur s?i? tas-servizzi kollha inklu?i f'karta u l-valur nominali tagħha tintfieh jekk id-dimensjoni promozzjonali ta' ?afna mill-vaw?ers b'mod ?enerali (34), u tal-karti tal-belt b'mod partikolari, tittie?ed inkunsiderazzjoni (35). Il-Gvern Taljan esprima t?assib li l-perijodu ta' validit  qasir tal-karta ma jippermettix l-u?u tas-servizzi kollha u jista' jaffettwa l-

attrazzjoni tagħha għall-viżitaturi (36). Madankollu, dan ma jbidilx it-trattament tal-VAT ta' tali karti.

59. Jiena nqoss ukoll li huwa neqessarju, minnabba li l-punt tqajjem quddiem il-qorti tar-rinviju u f'diversi osservazzjonijiet ippreżentati mill-parteċipanti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li nevalwa l-influwenza tal-premessa 5 tad-Direttiva tal-2016 fuq l-ażettazzjoni tal-karti tal-belt b'ala vawers. Din il-premessa tiddikjara li "[i]d-dispożizzjonijiet dwar il-vawers ma għandhom iwasslu għal ebda bidla fit-trattament għall-finijiet tal-VAT ta' biljetti tat-trasport, biljetti tad-d'ul f'inemas u mużewijiet, bolol tal-posta jew affarijiet simili".

60. L-għan ta' din il-premessa huwa, fil-fehma tiegħi, li tagħmilha qara li l-possibbiltà li jinkisbu biljetti, bolol jew affarijiet simili permezz ta' vawer ma għandhiex tbiddel ir-rata tal-VAT applikabbli għal tali biljetti, li wud minnhom huma eżentati filwaqt li oħrajn jibbenefikaw minn rati mnaqqsa (37). Il-vawers joqolqu biss possibbiltà li jinkiseb biljett u joqolqu l-obbligu għall-fornitur ta' tali biljett li jaqta vawers b'ala korrispettiv. Bl-ebda mod ma jbidlu l-iskema tal-VAT applikabbli għal tali biljetti. Jekk biljett huwa eżentat mill-VAT, il-VAT ma hijiex ser tinamm, indipendentement minn jekk il-fornitur aqta tax flus, strumenti ta' las oħra jew vawer b'ala korrispettiv.

61. Fil-fehma tiegħi, l-unika raġuni għalfejn strument li jissodisfa qew kundizzjonijiet stabbiliti fid-Direttiva dwar il-VAT ma għandux jittqies b'ala vawer hija jekk huwa jipprekludi l-applikazzjoni tat-trattament speċjali tal-VAT ta' servizz li fir-rigward tiegħu għandu jiġi aqta b'ala korrispettiv. Kif ser nuri fl-aqar parti tal-konklużjonijiet tiegħi, jekk karta tal-belt, b'ala vawer b'u i multipli, hija suqta għall-għala ta' tassazzjoni tal-"marġni ta' profit", it-trattament tagħha b'ala vawer ma huwiex ser ibiddel it-trattament speċifiku tal-VAT ta' servizzi inklu i f'tali vawer li jibbenefikaw minn trattament differenti għall-finijiet tal-VAT.

62. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha indikati iktar 'il fuq, jiena tal-opinjoni li karta tal-belt, b'al dik inkwistjoni fil-kawza prinċipali, tissodisfa qew kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT u għandha, konsegwentement, titqies b'ala vawer għall-finijiet tal-VAT.

2. Karti tal-belt b'ala "vawers b'u i multipli"

63. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk, fil-każ li karta tal-belt tikkwalifika b'ala vawer, hijiex vawer b'u u uniku jew b'u i multipli.

64. L-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT jagħmel distinzjoni bejn qew tipi ta' vawer: "u u uniku" u "u i multipli". "Vawer b'u i multipli" hija mfissra fin-negattiv b'ala kull vawer li ma huwiex "vawer b'u u uniku".

65. Skont l-Artikolu 30a(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, "vawer b'u u uniku" tfisser vawer fejn il-post tal-provvista tal-oqta jew tas-servizzi li jirreferi għalihom il-vawer u l-VAT dovuta fuq dawn l-oqta jew is-servizzi jkunu magħrufa fil-mument tal-ruq tal-vawer (38). Minn dawn l-indikazzjonijiet isegwi li dawn il-kundizzjonijiet huma kumulattivi u, l-iktar importanti, li jfissru li fil-mument tal-ruq tal-vawer b'u u uniku, it-trattament tal-VAT għandu jkun qert.

66. Fil-każ ta' karti tal-belt, jew tal-inqas karti tal-belt tat-tip inkwistjoni fil-kawza prinċipali, huwa qar li, fil-mument tax-xiri tal-karta, is-servizzi li ser ikunu pprovduti ma humiex magħrufa. Lanqas ma huwa għalhekk magħruf, f'dan l-istess mument, liema rata tal-VAT ser tapplika. Tali karta tal-belt, għalhekk, ma hijiex vawer b'u u uniku. Madankollu, minnabba li l-karta hija vawer, hija għandha ti i kklassifikata b'ala vawer b'u i multipli.

3. Tassazzjoni ta' karti tal-belt b'ala vawers b'u i multipli

67. Fadal li ji i spjegat kif tranżazzjonijiet imwettqa bl-u u tal-karta tal-belt huma kkunsidrati

g?all-finijiet tal-kontabbiltà, u minn min.

68. Il-mod li bih il-VAT g?andha ti?i applikata g?all-vaw?ers b'u?i multipli b?alma huma karti tal-belt huwa rregolat mill-Artikoli 30b u 73a tad-Direttiva dwar il-VAT.

69. Huwa partikolarment utli li wie?ed i?ares lejn l-applikazzjoni konkreta tar-regoli tal-VAT fuq vaw?ers fir-rigward ta' karti tal-belt. Jiena ser nevalwa, g?alhekk, liema tran?azzjonijiet inklu?i fl-iskema huma taxxabbli u f'liema mument, kif ukoll l-ammont taxxabbli, sa fejn dan tal-a??ar huwa wie?ed mill-elementi me?uda inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali meta kkonstatat li karti tal-belt, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma jaqg?ux fil-portata tal-kun?ett ta' "vaw?er".

70. Skont l-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT hija applikata g?al vaw?ers b'u?i multipli fil-mument tal-provvista stess tal-o??etti jew tas-servizz inkwistjoni, b'tali mod li t-taxxa ma tin?ammx fuq trasferimenti tal-vaw?er li jsiru qabel ma jissarraf. Dan huwa hekk g?aliex, fil-mument tax-xiri ta' karta tal-belt, ma tkunx mag?rufa l-informazzjoni rilevanti kollha g?all-finijiet tal-VAT (39). Min?abba li l-VAT hija taxxa fuq il-provvista stess ta' o??etti u ta' servizzi, fil-ka? ta' vaw?ers b'u?i multipli huwa impossibbli li jkun mag?ruf liema mill-o??etti u mis-servizzi koperti minn tali vaw?er ser ji?u pprovduti.

71. Normalment, il-karti tal-belt jin?ar?u minn persuna taxxabbli differenti mill-fornitur ta' servizzi li g?alihom il-karta g?andha ti?i a??ettata b?ala korrispettiv. Min?abba li l-emittent tal-karta jir?ievi korrispettiv mid-detentur tal-karta fir-rigward tat-trasferiment ta' vaw?er, tqum il-kwistjoni ta' jekk din it-tran?azzjoni g?andhiex ti?i intaxxata b?ala servizz separat. Altrimenti, u?ud mit-tran?azzjonijiet involuti fl-iskema jistg?u jibqg?u mhux intaxxati. Kif ser nuri, l-applikazzjoni tal-g?a?la tat-taxxa deskritta b?ala l-g?a?la tal-"mar?ni ta' profitt" fil-punt 32ta' dawn il-konkluzjonijiet tippermetti t-tassazzjoni tat-tran?azzjonijiet kollha involuti u tevita kwalunkwe tassazzjoni doppja.

72. Il-?tie?a li ti?i applikata tali skema ssegwi, fil-fehma tieg?i, mill-qari flimkien tal-Artikoli 30b(2) u 73a tad-Direttiva dwar il-VAT. L-ewwel dispo?izzjoni te?tie? li "[m]eta trasferiment ta' vaw?er b'u?i multipli jsir minn persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna taxxabbli li twettaq it-tran?azzjoni so??etta g?all-VAT skont l-ewwel subparagrafu, kull forniment ta' servizzi li jista' ji?i identifikat, b?al servizzi ta' distribuzzjoni jew promozzjoni, g?andu jkun so??ett g?all-VAT". Id-dispo?izzjoni tal-a??ar tipprevedi li "l-ammont taxxabbli tal-provvista tal-o??etti jew is-servizzi pprovduti fir-rigward ta' vaw?er b'u?i multipli g?andu jkun daqs il-korrispettiv im?allas g?all-vaw?er".

73. Skema li fiha l-VAT ti?i inklu?a fil-kontabbiltà g?al kull provvista ta' o??etti jew ta' servizzi tissodisfa r-rekwi?it li l-ammont taxxabbli jkun il-korrispettiv r?evut g?al vaw?er jekk il-valur tal-o??etti u tas-servizzi li huma fil-prattika msarrfa jil?aq il-prezz im?allas g?all-vaw?er (40). Madankollu, jekk il-valur tas-servizzi kollha msarrfa fil-prattika jkun iktar baxx mill-prezz im?allas g?all-vaw?er, id-differenza g?andha tkun ukoll su??etta g?all-VAT. Dan l-ammont huwa rrikonoxxut b?ala korrispettiv g?ad-distribuzzjoni jew g?all-promozzjoni ta' servizzi, skont l-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, u l-VAT fuq dan il-"mar?ni ta' profitt" g?andha ti?i inklu?a fil-kontabbiltà mill-emittent tal-karta.

74. Din it-tip ta' skema ma hijiex ?dida ta?t id-Direttiva dwar il-VAT. Hija tapplika, pere?empju, g?at-tassazzjoni ta' a?enti tal-ivvja??ar (skont l-Artikoli 306 et seq. tad-Direttiva dwar il-VAT) (41), fejn l-ammont taxxabbli huwa bba?at fuq il-mar?ni ta' profitt tal-a?ent tal-ivvja??ar (Artikolu 308 tad-Direttiva dwar il-VAT).

75. Billi tittratta l-karti tal-belt b?ala vaw?ers b'u?i multipli, id-Direttiva dwar il-VAT g?alhekk te?tie? li huma g?andhom ji?u intaxxati skont l-g?a?la tal-mar?ni ta' profitt, g?aliex din l-iskema tat-

taxxa tissodisfa l-prin?ipji ba?i?i tal-VAT. Hija tevita kemm it-tassazzjoni doppja kif ukoll in-nontassazzjoni. Din hija ra?uni o?ra li ti??ustifika qari fis-sens li karti tal-belt huma vaw?ers b'u?i multipli. Din is-soluzzjoni tissodisfa l-g?anijiet tad-Direttiva tal-2016 g?aliex tikkjarifika l-mod korrett ta' kif g?andhom ji?u intaxxati l-karti tal-belt billi ji?u eliminati l-g?a?liet kollha ?lief dik u?ata fil-prattika. Prattikanti fil-qasam tal-VAT ukoll jidhru li japprovaw tali soluzzjoni (42).

76. Madankollu, jekk jintlaqa' s-su??eriment ippre?entat mill-Gvern Taljan, su??eriment li kien a??ettat fil-?urisprudenza tal-qorti tar-rinviju qabel l-adozzjoni tad-Direttiva tal-2016 (43), li g?a?let it-tassazzjoni parallela tal-korrispettiv kollu r?evut bi skambju g?al karta tal-belt u ta' kull provvista ta' o??etti jew servizzi realment ipprovduti, dan jista' jwassal g?al tassazzjoni doppja (44). L-adozzjoni ta' din l-g?a?la ta' "tassazzjoni s?i?a" (45) tista', kif sostnut mill-Kummissjoni, to?loq distorsjoni fit-trattament tal-VAT tat-trasport jew tal-biljetti ta' ammissjoni. Dan huwa pre?i?ament dak li l-le?i?latur ried jevita (46).

77. Sabiex nikkonkludi, il-fatt li l-karti tal-belt jitqiesu li huma vaw?ers b'u?i multipli u li ji?u intaxxati fuq il-ba?i tal-iskema tat-taxxa ta' "mar?ni ta' profit" kull meta l-emittent ikun differenti mill-fornituri ta' o??etti u servizzi, joffri skema ta' taxxa komprensiva, uniformi, trasparenti u newtrali. Min?abba li l-karta tal-belt inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tidher li tissodisfa ?-?ew? kundizzjonijiet imposti mid-Direttiva dwar il-VAT sabiex strument ji?i ttrattat b?ala vaw?er, hija g?andha ti?i ttrattata b?ala vaw?er b'u?i multipli g?all-finijiet tal-VAT.

V. Konklu?joni

78. B?ala konklu?joni, jiena nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi d-domanda mag?mula mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) kif ?ej:

Karta li l-fornituri huma obbligati ja??ettaw b?ala korrispettiv g?all-provvista lid-detenturi tal-karta tal-o??etti jew tas-servizzi inklu?i f'din il-karta f'post iddeterminat, g?al perijodu ta' ?mien limitat u sa ?ertu valur, taqa' fil-portata tal-kun?ett ta' "vaw?er" fis-sens tal-Artikolu 30a tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud. Dan huwa minnu anki jekk is-servizzi kollha koperti minn tali karta ma jistg?ux jintu?aw mill-konsumatur medju fi?-?mien mog?ti. Tali karta hija "vaw?er b'u?i multipli" fis-sens tal-istess dispo?izzjoni, kull meta t-taxxa fuq il-provvista ta' o??etti u ta' servizzi li g?alhom hija g?andha ti?i a??ettata b?ala korrispettiv ma tkunx mag?rufa fil-mument tat-trasferiment ta' din il-karta.

1 Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 Kif urejt fil-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a GE Aircraft Engine Services Ltd (C?607/20, EU:C:2022:63), ippre?entati fis?27 ta' Jannar 2022.

3 Ara d-Direttiva 2016/1065 tas?27 ta' ?unju 2016 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tat-trattament tal-vaw?ers (?U 2016, L 177, p. 9) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-2016").

4 Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335 p. 60).

5 Ara, f'dan is-sens, il-premessi 1, 3 u 8 tad-Direttiva tal-2016.

6 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas?17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kap 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

7 Huwa maqbul bejn il-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, u r-rinviju ma fihx indikazzjonijiet kuntrarji, li

d-domanda tirrigwarda l-u?u tal-karti tal-belt fil-perijodu wara l?1 ta' Jannar 2019.

8 L-Artikolu 398(1) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ?ej: “Kumitat konsultattiv dwar il-VAT, imsejja? ‘il-Kumitat tal-VAT’, hu stabbilit”.

9 Il-Kumitat tal-VAT, “VAT Treatment of ‘city cards’”, *Information Paper*, 3 ta' April 2019; “Working Paper No 983, New Legislation”, 13 ta' Novembru 2019; “Working Paper No 987, Minutes”, 2 ta' Di?embru 2019.

10 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, Vol. 45(2), 2017, p. 150.

11 Il-Kumitat tal-VAT, “VAT Treatment of ‘city cards’”, *Information Paper*, 3 ta' April 2019.

12 *Ibid.*

13 Il-Kumitat tal-VAT, *Guidelines resulting from the 10 th meeting*, 23 sa 24 ta' Ottubru 1980, XV/353/80, 1/2.

14 Il-Kumitat tal-VAT, “VAT Treatment of ‘city cards’”, *Information Paper*, 3 ta' April 2019, p. 4.

15 *Ibid*, p. 6.

16 Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 ta' Ottubru 2018, Kaw?a numru 1980-18, li s-sommarju tag?ha huwa disponibbli bl-Ingli? bit-titolu “Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not”, fuq id-database tal-IBFD.

17 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jiddikjara li d-dispo?izzjonijiet tag?ha japplikaw mill?1 ta' Jannar 2019.

18 Il-Kumitat tal-VAT, “VAT Treatment of ‘city cards’”, *Information Paper*, 3 ta' April 2019, p. 8.

19 *Ibid*, p. 5.

20 G?al diskussjoni ulterjuri dwar id-distinzjoni bejn vaw?ers u strumenti ta' ?las, ara l-punti 45 u 53 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

21 G?al tali kunsiderazzjoni, ara Amand, C. “Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019 ”, *La semaine fiscale*, Nru 277, 20-26 ta' Marzu 2017, p. 2.

22 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza re?enti tad-9 ta' Novembru 2021, Bundesrepublik Deutschland (?amma tal-unità tal-familja) (C?91/20, EU:C:2021:898, punti 49 u 52).

23 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, p. 156, i??itat fin-nota ta' qieg? il-pa?na 10 iktar 'il fuq.

24 Amand, C., “EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, i??itat fin-nota ta' qieg? il-pa?na 10 iktar 'il fuq; Bijl, J.B.O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

25 Il-proposta ori?inali, madankollu, kien fiha kategorija spe?ifika ta' “vaw?er ta' skont” b'?ieda ma' “vaw?er b'u?u uniku” u “vaw?er b'u?i multipli”. Ara l-premessa 5 kif ukoll l-Artikolu 25(e) u l-Artikolu 30a(1) tal-Proposta g?al Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-

sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud fir-rigward tat-trattament tal-vaw?ers (COM(2012) 206 final - 2012/0102 (CNS)).

26 *Ibid.*

27 G?al qari simili tar-ri?ultat tal-pro?edura le?i?lattiva, ara Terra, B. J. M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, "7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher".

28 Terra, B. J. M., Terra, E.T., "The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27-34, p. 28.

29 G?al lista li ma hijiex e?awrjenti ta' bliet Ewropej li joffru tali karti u tal-kontenut tag?hom, ara <https://welovecitycards.com/>.

30 Il-fatt li l-Kumitat tal-VAT ma setax jil?aq konklu?joni globali fuq il-kwistjoni tat-trattament tal-VAT ta' karti tal-belt isostni dan il-punt. Il-Kumitat tal-VAT, *Working Paper No 987, Minutes*, 2 ta' Di?embru 2019, p. 5.

31 Il-premessa 6 tad-Direttiva tal-2016.

32 Jekk il-vaw?er bl-ebda mod ma jissarraf, ji?ifieri jekk id-detentur ma jibdiex ju?ah bl-ebda mod matul il-perijodu li fih l-u?u tieg?u jista' jibda, f'dan il-ka? id-dispo?izzjonijiet dwar il-vaw?ers ma japplikawx. Dan isegwi mill-premessa 12 tad-Direttiva tal-2016, li tiddikjara: "Din id-Direttiva ma g?andhiex fil-mira s-sitwazzjonijiet fejn vaw?er b'u?i multipli ma ji?ix imsarraf mill-konsumatur finali matul il-perijodu tal-validità tieg?u, u l-korrispettiv ri?evut g?al dan il-vaw?er jin?amm mill-bejjieg?".

33 Ara l-punt 44 ta' dawn il-konklu?jonijiet.

34 Bijl, J. B. O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, i?itat fin-nota ta' qieg? il-pa?na 24 iktar 'il fuq.

35 Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., u Faron, A., "Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities", *Management Sciences*, 2018, Vol. 23, Nru 2, p. 19 sa 28.

36 *Ibid*, p. 27.

37 Biljetti minnhom innifishom jistg?u possibbilment jitqiesu b?al vaw?ers. Xi letteratura tag?raf li huwa diffi?li li vaw?ers b'u?u uniku ji?u distinti minn biljetti (Amand, C., "EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", p. 154, i?itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 10 iktar 'il fuq; u Terra, B. J. M., Terra, E. T., "The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, p. 30). Dawn l-istess awturi jissu?erixxu, prin?ipalment wara s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat?23 ta' Di?embru 2015, Air France-KLM u Hop!-Brit Air(C?250/14 u C?289/14, EU:C:2015:841)), u fid-dawl tal-kliem tal-premessa 5 tad-Direttiva tal-2016, li biljetti ma humiex vaw?ers. Din ma hijiex, madankollu, kwistjoni rilevanti g?al dan ir-rinviju.

38 Enfasi mi?juda.

39 van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

40 L-emittent tal-karta j?allas g?al kull provvista ta' o?etti u ta' servizzi realment ipprovduti, u l-prezz ta' tali provvisti jinkludi wkoll il-VAT (sakemm is-servizz ma jkunx e?entat). L-emittent ma

jistax inaqqas il-VAT inklu? a f'dan il-prezz b?ala t-taxxa tal-input im?allsa minnu.

41 Li, fl-opinjoni tieg?i, tixbah ?afna lill-fatti tal-kaw? a prin?ipali. Fuq dan il-punt ara s-sentenza tat?13 ta' Ottubru 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608).

42 Ara l-punt 32 ta' dawn il-konkluzjonijiet u l-letteratura ??itata.

43 Fuq dan il-?sieb, ara n-nota ta' qieg? il-pa?na 16 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

44 Ara l-konkluzjonijiet tieg?i fil-kaw? a GE Aircraft Engine Services Ltd (Kaw? a C?607/20, EU:C:2022:63, ippre?entati fis?27 ta' Jannar 2022, punt 53).

45 Ara l-punti 29 u 32 ta' dawn il-konkluzjonijiet.

46 Il-premessa 5 tad-Direttiva tal-2016.