KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
ĆAPETA
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 – Kunċett ta' 'vawċer'"

I. Introduzzjoni

1. Illum il-ġurnata, vawċers ta' tipi differenti huma komuni ħafna fis-suq (pereżempju, ċertifikati ta' rigali u karti mħallsa minn qabel li jistgħu jintużaw fi stabbilimenti differenti). Madankollu, għalkemm huma relattivament sempliċi għall-konsumaturi sabiex jużawhom, il-vawċers irriżultaw li huma strumenti kumplessi fir-rigward tat-trattament tal-VAT tagħhom [2]. Fl-2016, il-leġiżlatur 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-vawċers [5]. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistiedna sabiex tiċċara dawn il-kjarifiki leġiżlattivi.

2. Permezz tat-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) titlob kjarifika tat-tifsira ta' "vawċer" 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.

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

[2] Kif urejt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), ippreżentati fis-27 ta' Jannar 2022.

[3] Ara d-Direttiva 2016/1065 tas-27 ta' Ġunju 2016 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tat-trattament tal-vawċers (ĠU 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 miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335 p. 60).

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

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 (ċ) ta' dan l-artikolu jipprevedi li "il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" għandha tkun suġġetta għall-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 tanġibbli", 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 "vawċer" bħala strument li jimplika obbligu li jiġi aċċettat bħala korrispettiv jew korrispettiv parzjali għall-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi u fejn l-oġġetti jew is-servizzi li għandhom jiġu pprovduti jew l-identitajiet tal-forniturі potenzjali tagħhom huma indikati jew fuq l-istrument innifsu jew f'dokumentazzjoni relatata, inklużi t-termini u l-kundizzjonijiet għall-użu ta' tali strument.

7. Skont l-Artikolu 30a(2) ta' din id-direttiva, "vawċer b'użu uniku" tfisser vawċer fejn il-post tal-provvista tal-oġġetti jew tas-servizzi li jirreferi għalihom il-vawċer, u l-VAT dovuta fuq dawn l-oġġetti jew is-servizzi, ikunu magħrufa fil-mument tal-ħruġ tal-vawċer. B'kuntrast, l-Artikolu 30a(3) tal-istess direttiva jiddikjara li "vawċer b'użi multipli" tfisser vawċer li ma jkunx vawċer b'użu uniku.

8. L-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li l-kunsinna nnifisha tal-oġġetti jew il-provvista nnifisha tas-servizzi bi skambju għal vawċer b'użi multipli aċċettat bħala korrispettiv jew bħala korrispettiv parzjali mill-fornitur għandhom ikunu suġġetti għall-VAT bis-saħħa tal-Artikolu 2, filwaqt li kull trasferiment preċedenti ta' dan il-vawċer b'użi multipli ma għandux ikun suġġett għall-VAT. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 30b(2) jenfasizza li "[m]eta trasferiment ta' vawċer b'użi multipli isir minn persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna taxxabbli li twettaq it-tranżazzjoni soġġetta għall-VAT skont l-ewwel subparagrafu, kull forniment ta' servizzi li jista' jiġi identifikat, bħal servizzi ta' distribuzzjoni jew promozzjoni, għandu jkun soġġett għall-VAT".

9. Skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-ammont taxxabbli għall-provvista ta' oġġetti u ta' servizzi għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur bħala korrispettiv għall-provvista, mingħand il-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.

10. L-Artikolu 73a ta' din id-direttiva jipprevedi li, bla ħsara għall-Artikolu 73, l-ammont taxxabbli tal-provvista tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti fir-rigward ta' vawċer b'użi multipli għandu jkun daqs il-korrispettiv imħallas għall-vawċer jew, meta ma jkunx hemm informazzjoni dwar dan il-korrispettiv, il-valur monetarju indikat fuq il-vawċer b'użi multipli nnifsu jew fid-dokumentazzjoni relatata, li minnu jitnaqqas l-ammont tal-VAT relatat mal-oġġetti jew mas-servizzi pprovduti.

[6] Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

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 ġej:

"(1) [Id-Direttiva dwar il-VAT] tistabbilixxi r-regoli dwar il-ħin u l-post tal-forniment ta' oġġetti u servizzi, l-ammont taxxabbli, l-imponibilità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) u d-dritt għal tnaqqis. Madankollu, dawk ir-regoli mhumiex ċari jew kompluti biżżejjed sabiex jiżguraw il-konsistenza fit-trattament tat-taxxa ta' tranżazzjonijiet li jinvolvu vawċers, sa punt li għandu konsegwenzi mhux mixtieqa għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern.

(2) Biex jiġi żgurat trattament ċert u uniformi, sabiex ikun konsistenti mal-prinċipji ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum li tkun eżattament proporzjonata mal-prezz tal-oġġetti u s-servizzi, biex jiġu evitati l-inkonsistenzi, id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, it-tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni u biex jitnaqqas ir-riskju tal-evażjoni tat-taxxa, hemm il-ħtieġa għal regoli speċifiċi li japplikaw għat-trattament tal-vawċers għall-finijiet tal-VAT.

(3) Fid-dawl tar-regoli l-ġodda 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 għal vawċers hija meħtieġa biex jiġi żgurat li ma jseħħux diskrepanzi fir-rigward ta' vawċers fornuti bejn Stati Membri. Għal dan l-għan, huwa essenzjali li jiġu stabbiliti regoli li jiċċaraw it-trattament tal-vawċers għall-finijiet tal-VAT.

(4) Huma biss dawk il-vawċers li jistgħu jintużaw biex jissarrfu f'oġġetti jew servizzi li għandhom ikunu fil-mira ta' dawn ir-regoli. Madanakollu, strumenti li jintitolaw lit-titolar għal skont fuq xiri ta' oġġetti jew servizzi iżda li ma jagħtu l-ebda dritt li wieħed jirċievi tali oġġetti jew servizzi, m'għandhomx ikunu fil-mira ta' dawn ir-regoli.

(5) Id-dispożizzjonijiet dwar il-vawċers ma għandhom iwasslu għal ebda bidla fit-trattament għall-finijiet tal-VAT ta' biljetti tat-trasport, biljetti tad-dħul f'ċinemas u mużewijiet, bolol tal-posta jew affarijiet simili.

(6) Sabiex jiġi identifikat b'mod ċar x'jikkostittwixxi vawċer għall-finijiet tal-VAT u biex issir distinzjoni bejn il-vawċers u l-istrumenti tal-ħlas, huwa meħtieġ li l-vawċers, li jista' jkollhom forma fiżika jew elettronika, jiġu definiti, b'mod li jiġu rikonoxxuti l-attributi essenzjali tagħhom, partikolarment in-natura tad-dritt marbut ma' vawċer u l-obbligu li jiġi aċċettat bħala korrispettiv għall-forniment tal-oġġetti jew servizzi."

III. Il-fatti, il-kawża prinċipali, id-domanda magħmula u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

12. DSAB Destination Stockholm, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, toħroġ u tbigħ karti tal-belt lil viżitaturi ta' Stokkolma (l-Isvezja).

13. Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, din il-karta tagħti lid-detenturi tagħha d-dritt li jidħlu f'madwar 60 attrazzjoni, bħal veduti u mużewijiet, għal perijodu ta' żmien limitat u sa ċertu valur. Detenturi tal-karta għandhom ukoll aċċess bla limitu għal servizzi ta' trasport waqt il-perijodu ta' validità tal-karta, kif ukoll il-possibbiltà li jingħaqdu ma' ġiti turistiċi offruti bid-dgħajjes jew bix-xarabank "Hop-on, Hop-off".

14. Is-servizzi inklużi fil-karta huma jew suġġetti għat-taxxa, b'rati varji, jew huma eżentati mit-taxxa. Id-detentur tal-karta juża l-karta billi sempliċement jippreżentaha lil apparat speċjali li jaqra l-karta, mingħajr ma jħallas xejn iżjed. Skont ftehim konkluż mal-emittent tal-karta, il-fornitur jirċievi korrispettiv mingħand l-emittent għal kull ammissjoni jew użu. Bl-eċċezzjoni ta' servizzi tat-trasport, li huma bla limitu, għal servizzi oħrajn il-fornitur ma huwiex obbligat li jdaħħal lid-detentur tal-karta iktar minn darba. L-emittent ma jiggarantixxix numru minimu ta' viżitaturi. Malli jintlaħaq il-limitu tal-valur, il-karta ma tibqax iktar valida.

15. Hemm diversi verżjonijiet tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma b'perijodi ta' validità differenti u b'limiti ta' valur differenti. Karta għal adult b'perijodu ta' validità ta' 24 siegħa tiswa 669 krona Svediża (SEK) (madwar EUR 65). Matul il-perijodu ta' validità, id-detentur tal-karta jista' juża l-karta sabiex iħallas għal servizzi li għandhom valur sa SEK 1 800 (madwar EUR 175). Il-perijodu ta' validità jibda jiddekorri meta l-karta tintuża għall-ewwel darba, u l-karta għandha tintuża fi żmien sena minn meta tinxtara.

16. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali talbet deċiżjoni minn qabel mingħand l-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja), sabiex tikseb konferma li tali karta tal-belt tikkostitwixxi vawċer b'użi multipli.

17. Il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, madankollu, ikkonstatat li din il-karta ma tikkostitwixxix tali vawċer. Mid-definizzjoni ta' "vawċer", flimkien mad-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-kalkolu tal-ammont taxxabbli, hija kkonkludiet li vawċer għandu jkollu ċertu valur nominali jew għandu jirrigwarda ċerti provvisti ta' oġġetti jew servizzi speċifiċi. Skont din il-kummissjoni, mill-vawċer għandu jirriżulta b'mod ċar x'jista' jinkiseb bi skambju għal dan il-vawċer anki jekk – meta jkun involut vawċer b'użi multipli – jista' jkun hemm inċertezza dwar, pereżempju, ir-rata tat-taxxa jew il-pajjiż ta' tassazzjoni.

18. It-tilwima bejn l-iSkatteverket (l-Awtorità Fiskali, l-Isvezja) u DSAB Destination Stockholm li tikkonċerna din id-deċiżjoni 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 għandhiex wara kollox titqies li hija vawċer. Minn naħa, l-Awtorità Fiskali hija tal-opinjoni li l-karta inkwistjoni ma hijiex vawċer għaliex għandha valur limitat għoli u perijodu ta' validità qasir, li jfissru li l-konsumatur medju ma huwiex ser jagħmel użu sħiħ mill-karta.

20. Min-naħa l-oħra, DSAB Destination Stockholm hija tal-opinjoni li l-karta hija vawċer għaliex il-forniturі huma obbligati li jaċċettawha bħala korrispettiv.

21. Il-qorti tar-rinviju l-ewwel tiddikjara li d-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-vawċers fid-Direttiva dwar il-VAT huma relattivament ġodda u huma applikabbli għal vawċers maħruġa wara l-31 ta' Diċembru 2018[7]. It-tieni, hija tispjega li l-kwistjoni ta' kif għandhom jiġu ttrattati karti tal-belt kienet is-suġġett ta' diskussjonijiet fi ħdan il-Kumitat tal-VAT tal-Unjoni[8], iżda ma

[7] Huwa maqbul bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali, u r-rinviju ma fihx indikazzjonijiet kuntrarji, li d-domanda tirrigwarda l-użu 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 ġej: "Kumitat konsultattiv dwar il-VAT, imsejjaħ 'il-Kumitat tal-VAT', hu stabbilit".

kien intlaħaq ebda kunsens f'dan ir-rigward [9]. Fl-aħħar, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-Qorti tal-Ġustizzja għad ma kellhiex l-opportunità tieħu pożizzjoni dwar kif għandhom jiġu interpretati l-kliem "vawċer" u "vawċer b'użi multipli".

22. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li karta bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tagħti lid-detentur tagħha id-dritt li jibbenefika minn servizzi diversi f'post determinat għal perijodu ta' żmien limitat u sa ċertu valur, tikkostitwixxi vawċer u, f'tali ċirkustanzi, tikkostitwixxi vawċer b'użi multipli?"

23. Osservazzjonijiet bil-miktub kienu ppreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja minn DSAB Destination Stockholm, mill-Awtorità Fiskali, mill-Gvern Taljan u mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. Analiżi

24. Il-qorti tar-rinviju titlob gwida, fl-ewwel lok, dwar kif għandha tiġi interpretata l-kelma "vawċer", introdotta fid-Direttiva dwar il-VAT permezz tad-Direttiva tal-2016. Din l-interpretazzjoni hija neċessarja sabiex tippermetti lill-qorti tar-rinviju tiddeċiedi jekk il-karta tal-Belt ta' Stokkolma taqax fil-portata ta' dan il-kunċett. Jekk il-karta hija fil-fatt vawċer, il-qorti tar-rinviju titlob kjarifika, fit-tieni lok, tal-kunċett ta' "vawċer b'użi multipli".

25. B'risposta għal dawn id-domandi, ser nipproċedi kif ġej. L-ewwel, sabiex nispjega għalfejn id-domanda tqajmet fl-ewwel lok, jiena ser inħares lejn l-istorja tat-trattament tal-karti tal-belt għall-finijiet tal-VAT, qabel id-dħul fis-seħħ tad-Direttiva tal-2016. Sussegwentement jiena ser neżamina l-kuntest leġiżlattiv u r-regoli riżultanti li introduċew l-emendi tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex niddetermina x'għandu jinftiehem bil-kelma "vawċer". Finalment, ser nirrispondi d-domanda dwar jekk karti tal-belt jikkwalifikawx bħala vawċers għall-finijiet tal-VAT.

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

26. Anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja qatt ma ntalbet tiddeċiedi dwar it-trattament tal-VAT tal-karti tal-belt, dan ma jfissirx li d-dritt tal-Unjoni ma ġiex applikat għat-trattament tal-VAT ta' tali karti, kemm mill-awtoritajiet tat-taxxa kif ukoll mill-qrati tal-Istati Membri. Rapporti tal-kawżi domestiċi, kif deskritti fil-letteratura [10] u fid-dokumentazzjoni tal-Kumitat tal-VAT [11] jindikaw, madankollu, li d-dritt tal-Unjoni ġie applikat b'modi differenti.

27. Mir-rapporti tal-Kumitat tal-VAT [12] isegwi li l-karti tal-belt ġew ittrattati għall-finijiet tal-VAT bi tliet modi prinċipali. L-ewwel mod huwa li l-karti tal-belt jiġu eżentati mill-VAT. It-tranżazzjoni bejn l-organizzazzjoni emittenti u d-detentur tal-karta hija eżentata fuq il-bażi tal-Artikolu 13(B)(d)(1) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 135(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT)

[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' Diċembru 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.*

billi tiġi kkategorizzata bħala l-għoti ta' kreditu. It-tranżazzjoni bejn l-emittenti tal-karti u l-forniturі hija wkoll eżentata, iżda abbażi tal-Artikolu 13(B)(d)(2) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 135(1)(ċ) tad-Direttiva dwar il-VAT) li jikkonċerna l-garanzija tal-ħlas. Madankollu, anki meta l-Istati qiesu tranżazzjonijiet marbuta mal-karti tal-belt bħala kreditu u garanziji tal-ħlas, huma xorta waħda kellhom il-possibbiltà, skont l-Artikolu 13(C)(b) tas-Sitt Direttiva (issa l-Artikolu 137(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT), jippermettu lil persuni taxxabbli jagħżlu li jissottomettu dawn it-tranżazzjonijiet, li huma altrimenti eżentati, għall-VAT [13].

28. Għalhekk, eżenzjoni, bl-għażla ta' reintegrazzjoni fil-portata ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, tidher li kienet l-ewwel mod li l-karti tal-belt kienu kklassifikati għall-finijiet tal-VAT [14]. Ser insejjaħ din l-għażla bħala l-għażla tal-"eżenzjoni".

29. Skont it-tieni għażla, li ser insejjaħ l-għażla tat-"tassazzjoni sħiħa", tranżazzjonijiet fuq il-bażi tal-karta tal-belt huma suġġetti għall-VAT. L-emittent ta' karta tal-belt għandu jżomm il-VAT fuq il-bejgħ tal-karta bbażata fuq l-ammont nominali sħiħ imniżżel fuq din il-karta [15]. Kull servizz individwali pprovdut fuq il-bażi tal-karta huwa wkoll suġġett għall-VAT. Hemm provi li juru li l-qorti tar-rinviju ttrattat il-karti tal-belt b'dan il-mod fil-ġurisprudenza tagħha [16] preċedentement għall-applikazzjoni tad-Direttiva tal-2016 [17]. Ir-rapporti tal-Kumitat tal-VAT jissuġġerixxu li tali klassifikazzjoni tal-karti tal-belt saret fil-prattika f'xi Stati Membri oħra [18].

30. Taħt it-tielet għażla, li ser insejjaħ l-għażla tal-"marġni ta' profitt", it-tranżazzjonijiet imwettqa fuq il-bażi tal-karta tal-belt huma wkoll suġġetti għall-VAT. Bħal fil-każ tat-tieni għażla, il-VAT tinżamm ukoll fuq il-provvista tal-karta tal-belt mill-emittent tagħha; madankollu, il-bażi taxxabbli ma hijiex il-valur nominali sħiħ tal-karta, iżda l-ammont biss li jibqa' wara t-tnaqqis tal-valur imħallas bħala korrispettiv għas-servizzi realment ipprovduti, dak li jissejjaħ il-marġni ta' profitt [19]. Speċifikament, malli l-karta tkun intużat, l-organizzazzjoni emittenti tiġbor informazzjoni mid-diversi forniturі u tħallas korrispettiv għas-servizzi realment ipprovduti. Il-VAT hija inkluża f'dan il-korrispettiv, u ma tistax titnaqqas. Wara dan, l-emittent tal-karta jinkludi fil-kontabbiltà tiegħu l-VAT fuq id-differenza bejn il-korrispettiv li rċieva għall-karta u l-korrispettiv li huwa ħallas għat-tranżazzjonijiet li twettqu realment.

31. Mill-ispjegazzjoni mogħtija iktar 'il fuq isegwi li, għall-finijiet tal-VAT, karti tal-belt kienu ttrattati minn tal-inqas bi tliet modi differenti.

32. Kif ser jintwera, jekk il-karti tal-belt jiġu ttrattati bħala vawċers, it-tielet għażla tal-"marġni ta' profitt" biss hija applikabbli bħala metodu xieraq ta' tassazzjoni tal-VAT ta' karti tal-belt, tal-inqas għal dawk il-karti tal-belt li huma maħsuba bħala vawċers b'użi multipli. L-ewwel għażla tal-"eżenzjoni", li xxebbah il-karti tal-belt ma' strumenti ta' ħlas, tkun kontra l-għan tad-Direttiva tal-2016, li, kif indikat fil-premessa 6 tagħha, hija intiża li tintroduċi distinzjoni aħjar bejn vawċers u strumenti ta' ħlas [20]. It-tieni għażla ta' "tassazzjoni sħiħa" ma tkunx konsistenti mal-iskema ta' taxxa applikabbli għall-vawċers, indipendentement minn jekk ikunx involut vawċer ta' użu uniku

[13] Il-Kumitat tal-VAT, *Guidelines resulting from the 10th 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, Kawża numru 1980-18, li s-sommarju tagħha huwa disponibbli bl-Ingliż 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-dispożizzjonijiet tagħha 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] Għal diskussjoni ulterjuri dwar id-distinzjoni bejn vawċers u strumenti ta' ħlas, ara l-punti 45 u 53 ta' dawn il-konklużjonijiet.

jew vawċer ta' użi multipli. Għalkemm hija possibbilment l-iktar għażla effiċjenti fir-rigward ta' ġbir ta' taxxi, din l-għażla ta' tassazzjoni toħloq riskju ta' tassazzjoni doppja jew it-tassazzjoni ta' oġġetti jew servizzi li altrimenti huma eżentati mit-taxxa (bħal dħul fil-mużewijiet, pereżempju). Din l-għażla ta' tassazzjoni tkun għalhekk ukoll kontra l-għan tad-Direttiva tal-2016, li huwa li tiġi evitata tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni billi jiġi kkjarifikat it-trattament tal-VAT tal-vawċers. L-għażla tal-"marġni ta' profitt" tevita b'mod sodisfaċenti t-tassazzjoni doppja, anki jekk hija kemxejn iktar ikkomplikata sabiex tiġi implimentata. Madankollu, globalment, għall-professjonisti li huma mdorrija għal tali skema ta' taxxa, dak li xi drabi jista' mal-ewwel daqqa ta' għajn jidher diffiċli għal barrani, fl-aħħar mill-aħħar jirriżulta li ma jkunx daqshekk ikkomplikat sabiex jitħaddem [21].

B. Id-Direttiva tal-2016

33. Fir-rigward tal-metodi ta' interpretazzjoni statutorja, l-intenzjoni tal-leġiżlatur, sa fejn tkun tista' tinftiehem mit-test innifsu jew mill-istorja leġiżlattiva u mill-informazzjoni disponibbli, hija fattur li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni [22]. Huwa għalhekk neċessarju li wieħed iħares lejn il-ħsieb wara d-Direttiva tal-2016 u l-istruttura tagħha, u li jiġi eżaminat il-kliem li jiddefinixxi l-kontenut tal-kunċett ta' vawċer.

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

34. Il-preambolu għall-atti leġiżlattivi huwa ħafna drabi utli sabiex jinftiehmu r-raġunijiet tal-leġiżlatur għall-adozzjoni tar-regoli li jinstabu fl-att. Il-premessa 1 tad-Direttiva tal-2016 tispjega li r-raġuni għalfejn l-emendi kienu proposti kienet in-nuqqas ta' kjarezza sodisfaċenti dwar kif ir-regoli tal-VAT eżistenti għandhom jiġu applikati għall-vawċers. Kjarifika kienet, għalhekk, neċessarja sabiex tiġi żgurata konsistenza fit-trattament tat-taxxa ta' tranżazzjonijiet li jinvolvu vawċers fi Stati Membri differenti. Dan isib sostenn fil-premessi 2 u 3, li jindikaw li l-leġiżlatur kellu l-intenzjoni jwassal għal ċertezza u uniformità ikbar fit-trattament tal-vawċers. Il-premessi tal-bidu jesprimu wkoll l-intenzjoni li jiġi żgurat li t-trattament tal-vawċers ikun konsistenti mal-prinċipju li jeħtieġ li taxxa ġenerali fuq il-konsum tkun eżattament proporzjonata għall-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi, u li tali kjarifika għandha tikkontribwixxi sabiex jiġu evitati n-nuqqas ta' konsistenza, id-distorsjoni tal-kompetizzjoni, it-tassazzjoni doppja jew in-nontassazzjoni u sabiex jitnaqqas ir-riskju tal-evażjoni tat-taxxa.

35. Xejn ma jissuġġerixxi, għalhekk, li l-leġiżlatur kellu l-intenzjoni jintroduċi trattament ġdid u speċjali għall-vawċers li huwa differenti mit-trattament ġenerali tal-VAT għall-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi [23]. L-għan tal-leġiżlatur kien sempliċement li jikkjarifika dak li t-trattament "ordinarju" eżistenti diġà qiegħed jitlob meta jiġi applikat għall-vawċers.

36. Minħabba li r-regoli l-ġodda dwar il-vawċers għalhekk ma jirrappreżentawx eċċezzjoni għar-regoli ġenerali tal-Unjoni dwar it-tassazzjoni, jiena ma naqbilx mal-Awtorità Fiskali u mal-Gvern Taljan li dawn ir-regoli għandhom jinftiehmu b'mod ristrett.

[21] Għal 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 reċenti tad-9 ta' Novembru 2021, Bundesrepublik Deutschland (Żamma 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, iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10 iktar 'il fuq.

37. Sabiex tikkjarifika l-iskema tal-VAT għall-vawċers, id-Direttiva tal-2016 introduċiet l-Artikoli 30a, 30b u 73a fid-Direttiva dwar il-VAT ġenerali. Il-postijiet li fihom id-dispożizzjonijiet il-ġodda kienu inklużi fl-iskema tad-Direttiva dwar il-VAT ġenerali wkoll jiffavorixxu l-fehma ta' dawn l-emendi bħala li huma sempliċement dikjarazzjoni mill-ġdid tal-liġi kif diġà kienet meta applikata għall-vawċers.

38. L-Artikoli 30a u 30b huma inklużi fil-parti tad-Direttiva dwar il-VAT li tittratta "Transazzjonijiet taxxabbli", bħala Kapitolu 5 ġdid, intitolat "Dispożizzjonijiet komuni għall-Kapitoli 1 u 3". L-Artikolu 73a huwa inkluż fil-parti ta' din id-direttiva li tittratta l-"Ammont taxxabbli". Din id-dispożizzjoni tiddikjara li hija tapplika "mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 73". Għalhekk hija ssegwi l-iskema ġenerali, iżda tispjegaha f'dettall ikbar fir-rigward ta' vawċers b'użi multipli.

2. Id-definizzjoni ta' "vawċer" fid-Direttiva dwar il-VAT

39. L-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi vawċer bħala strument li jimplika obbligu li jiġi aċċettat bħala korrispettiv jew korrispettiv parzjali għall-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi u li jinkludi informazzjoni dwar l-oġġetti jew is-servizzi li għalihom il-vawċer jista' jintuża bħala korrispettiv, jew, bħala alternattiva, informazzjoni dwar il-fornituri potenzjali.

40. Tajjeb li jiġi nnutat li din id-definizzjoni ma tinkludix l-istrumenti kollha li huma msejħa b'mod komuni bħala vawċers [24]. Strument bħal dan huwa l-"vawċer ta' skont". Dan huwa eskluż mid-definizzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT, minkejja li kien jissemma fil-proposta oriġinali għad-Direttiva tal-2016 [25]. Kif iddikjarat fil-premessa 4 tad-Direttiva tal-2016, ir-raġuni wara l-esklużjoni tal-vawċers ta' skont kienet li tali strumenti jippermettu lid-detentur jikseb skont biss fuq ix-xiri tal-oġġetti jew tas-servizzi, iżda ma jistgħux jintużaw minnhom innifishom bħala korrispettiv għall-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi. Fi kwalunkwe każ, il-karta tal-belt ma tistax titqies bħala vawċer sempliċement għaliex tissejjaħ b'mod komuni vawċer. Sabiex titqies bħala vawċer, hija għandha tissodisfa ż-żewġ kundizzjonijiet meħtieġa mill-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT.

41. Iż-żewġ kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 30a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT huma kumulattivi.

42. L-ewwel kundizzjoni hija li l-istrument għandu jkun fih obbligu għall-fornituri ta' oġġetti jew ta' servizzi sabiex jaċċettawh bħala korrispettiv jew bħala korrispettiv parzjali għall-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi li huma jipprovdu.

43. Fl-osservazzjonijiet tagħha quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, DSAB Destination Stockholm tinsisti li l-kriterju deċiżiv sabiex jiġi aċċertat jekk strument jikkwalifikax bħala vawċer jinsab preċiżament f'din il-kundizzjoni. Madankollu, il-Gvern Taljan isostni li l-karatteristika essenzjali ta' vawċer hija li jagħti lid-detentur id-dritt li jikseb oġġetti jew servizzi, speċifikati bħala kwantità u kwalità, minn forniturі ddeterminati minn qabel.

[24] Amand, C., "EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 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 oriġinali, madankollu, kien fiha kategorija speċifika ta' "vawċer ta' skont" b'żieda ma' "vawċer b'użu uniku" u "vawċer b'użi multipli". Ara l-premessa 5 kif ukoll l-Artikolu 25(e) u l-Artikolu 30a(1) tal-Proposta għal Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fir-rigward tat-trattament tal-vawċers (COM(2012) 206 final - 2012/0102 (CNS)).

44. Għalkemm id-dritt li jinkisbu oġġetti jew servizzi bl-użu ta' vawċer huwa ħafna drabi parti minn tali strumenti, din il-karatteristika ma kinitx meqjusa li hija deċiżiva għad-definizzjoni tiegħu. Fil-proposta oriġinali, l-Artikolu 30a ppreveda li "'vawċer' għandu jfisser strument li jġorr id-dritt li wieħed jirċievi provvista ta' oġġetti jew servizzi […]" [26]. Madankollu, il-kliem finali ta' din id-dispożizzjoni ma jsemmix id-dritt li wieħed jirċievi oġġetti jew servizzi bħala element kostitwenti ta' vawċer, iżda jiffoka pjuttost fuq l-obbligu għall-fornitur li jaċċetta dan l-istrument bħala korrispettiv [27]. Għalhekk, l-argument tal-Gvern Taljan li d-dritt li wieħed jirċievi oġġetti jew servizzi huwa karatteristika essenzjali ta' vawċer ma jistax jiġi aċċettat.

45. It-tieni kundizzjoni sabiex strument ikun vawċer hija li l-oġġetti jew is-servizzi li għandhom jiġu pprovduti jew l-identitajiet tal-fornituri potenzjali tagħhom ikunu indikati jew fuq l-istrument innifsu jew fuq dokumentazzjoni relatata. Huwa ġeneralment aċċettat li tali karatteristiċi huma dawk li jiddifferenzjaw il-vawċers minn strumenti ta' ħlas konvenzjonali [28].

46. Din il-kundizzjoni hija miktuba fil-forma ta' alternattiva għar-raġuni li, sabiex strument ikun vawċer, huwa suffiċjenti li jkun ċar għal liema oġġetti jew servizzi jista' jintuża bħala korrispettiv. Jekk l-oġġetti u s-servizzi ma humiex speċifikati, huwa suffiċjenti li jkunu magħrufa l-fornituri ta' oġġetti jew servizzi li huma meħtieġa jaċċettaw il-vawċer bħala korrispettiv.

47. Id-definizzjoni ta' vawċer fid-Direttiva dwar il-VAT, għalhekk, tissuġġetta l-konstatazzjoni li strument jikkostitwixxi vawċer għall-kundizzjoni li dan l-istrument jissodisfa ż-żewġ kundizzjonijiet stabbiliti iktar 'il fuq. Il-kliem tagħha, madankollu, ma jagħtix tweġiba għall-kwistjoni ta' jekk kull strument li jissodisfa dawn iż-żewġ kundizzjonijiet għandux neċessarjament jiġi ttrattat bħala vawċer. Ser nissuġġerixxi t-tweġiba għal din il-kwistjoni flimkien ma' eżami ta' jekk karti tal-belt jissodisfawx iż-żewġ 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 bħala vawċers. Għall-kuntrarju, dan għandu jiġi deċiż każ b'każ. Dawk il-karti biss li jissodisfaw il-kundizzjonijiet kumulattivi previsti fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT huma vawċers [30].

49. Mill-banda l-oħra, minħabba ċerti argumenti li tressqu fl-osservazzjonijiet bil-miktub tal-parteċipanti, huwa tajjeb li jiġi mistoqsi jekk dawk il-karti tal-belt li fil-fatt jissodisfaw iż-żewġ kundizzjonijiet stabbiliti fid-Direttiva dwar il-VAT humiex neċessarjament vawċers. Fi kliem ieħor, hemm motivi sabiex jiġi eskluż strument li jissodisfa l-kriterji kollha għall-klassifika bħala vawċer mit-trattament tal-VAT ta' vawċers u, jekk iva, x'inhuma dawn il-motivi?

[26] *Ibid.*

[27] Għal qari simili tar-riżultat tal-proċedura leġiżlattiva, 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] Għal lista li ma hijiex eżawrjenti ta' bliet Ewropej li joffru tali karti u tal-kontenut tagħhom, ara https://welovecitycards.com/.

[30] Il-fatt li l-Kumitat tal-VAT ma setax jilħaq konklużjoni 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' Diċembru 2019, p. 5.

1. Karti tal-belt bħala vawċers

50. Nemmen li jista' jiġi konkluż b'mod ċar li l-maġġoranza ta' karti tal-belt timplika obbligu, għall-forniturі li jipparteċipaw fl-iskema, li jaċċettawhom bħala korrispettiv. Għalhekk, huma ħafna drabi jissodisfaw l-ewwel kundizzjoni. Fil-każ tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma, mid-deċiżjoni tar-rinviju jidher li dawk l-operaturi li huma responsabbli għall-ġestjoni ta' mużewijiet jew attrazzjonijiet oħra jew ta' servizzi ta' trasport u li jipparteċipaw fl-iskema tal-karta huma obbligati jaċċettaw il-karta bħala korrispettiv għall-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 ħafna ogħla mill-prezz tal-karta).

51. F'dan ir-rigward, ma jidhirlix li tagħmel xi differenza jekk il-fornitur huwiex meħtieġ jaċċetta l-karta bħala korrispettiv darba biss, jew kull darba li d-detentur tal-karta jkun irid jużaha għall-istess servizz. Huwa importanti li l-karta tal-belt għandha tiġi aċċettata tal-inqas darba. Għalhekk, l-arranġament fis-sens li l-fornitur jista' jirrifjuta li jdaħħal lid-detentur tal-karta iktar minn darba (iżda jista' joffri li jdaħħal lid-detentur tal-karta iktar minn darba), kif huwa l-każ tal-karta tal-Belt ta' Stokkolma, ma jmurx kontra l-ewwel kundizzjoni, għaliex il-fornitur jibqa' obbligat jaċċetta l-karta tal-inqas darba waħda.

52. L-Awtorità Fiskali tqajjem żewġ raġunijiet ulterjuri għalfejn il-karta tal-Belt ta' Stokkolma ma għandhiex titqies bħala vawċer. L-ewwel, hija ssostni li l-karta ma tiżvelax f'termini monetarji t-tnaqqis suċċessiv tal-valur tagħha, bir-riżultat li d-detentur tal-karta ma jistax ikun jaf il-valur li jkun fadal fuq il-karta wara kull użu u, it-tieni, li l-użu bla limitu ta' servizzi ta' trasport inkluż f'din il-karta huwa abbonament, u mhux vawċer.

53. Karta li l-valur tagħha jonqos ma' kull użu hija b'mod kunċettwali simili għal strument ta' ħlas. Minkejja dan, l-għan tad-Direttiva tal-2016 huwa li tiddistingwi vawċers minn strumenti ta' ħlas [31]. Ma huwiex, għalhekk, neċessarju, jew tabilħaqq kuntrarju għall-għan ta' din id-direttiva, li tiġi introdotta kundizzjoni ispirata minn karatteristiċi ta' strumenti ta' ħlas sabiex jiġu ddefiniti vawċers. Dan ma jfissirx li strumenti li l-valur tagħhom jonqos ma' kull użu ma jistgħux jikkwalifikaw bħala vawċers. Madankollu, dan ma jistax jitqies bħala kundizzjoni. Huwa suffiċjenti li, fil-limiti superjuri tal-valur, il-vawċer għandu jiġi aċċettat bħala korrispettiv għas-servizzi inklużi fih. Għalhekk, il-fatt li l-karta tal-belt inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma turix lid-detentur tal-karta kemm fadal kreditu fuq il-karta ma jipprekludihiex milli tikkwalifika bħala vawċer.

54. It-tieni oġġezzjoni li tqajmet mill-Awtorità Fiskali hija li xi aspetti tal-karta tal-belt huma simili għal abbonament, li jfisser li l-karta ma tistax tiġi ttrattata bħala vawċer. Fil-każ ta' abbonamenti (pereżempju, għal ġinnasju, jew għall-użu ta' servizzi tat-trasport għal ġurnata, xahar jew żmien stipulat simili), it-tranżazzjoni hija diġà konkluża u t-tranżazzjoni taxxabbli hija diġà ddeterminata fil-mument tat-trasferiment tal-miżati tal-abbonament. Dan ma huwiex il-każ fir-rigward tal-karti tal-belt użati bħala vawċers. Karta tal-belt tagħti lid-detentur tagħha l-possibbiltà biss li jakkwista abbonament għas-servizzi tat-trasport. Għalhekk, it-tranżazzjoni taxxabbli titwettaq biss meta (u jekk) karta tintuża għat-trasport pubbliku. B'mod addizzjonali, f'kuntratti ta' eżekuzzjoni suċċessivi, l-eżekuzzjoni ma hijiex tranżazzjoni taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 2 tad-Direttiva dwar il-VAT. Karta tal-belt ma tbiddilx dan. Jekk detenturi tal-karta

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

jużaw il-possibbiltà offruta mill-karta tal-belt sabiex jiksbu abbonament, il-provvista ta' dan l-abbonament ser tkun intaxxata, iżda l-provvista sussegwenti kontinwa ta' servizzi (kull vjaġġ bit-trasport pubbliku, pereżempju) ma tkunx.

55. Għalhekk, il-fatt li karta tal-belt tippermetti lid-detentur tal-karta jużaha bħala korrispettiv għal abbonament, li jkun servizz bir-regoli tal-VAT tiegħu, la jwaqqafha milli tkun ikklassifikata bħala vawċer, u lanqas ma jikkuntrasta mal-iskema tat-taxxa applikabbli għal abbonamenti.

56. Fir-rigward tat-tieni kundizzjoni, stabbilita fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT, li l-oġġetti jew is-servizzi li għandhom jiġu pprovduti jew l-identitajiet tal-forniturі potenzjali tagħhom għandhom ikunu magħrufa, id-deċiżjoni tar-rinviju tindika wkoll li l-karta u d-dokumentazzjoni relatata jelenkaw b'mod espliċitu l-forniturі li qegħdin jipparteċipaw kif ukoll is-servizzi li jistgħu jissarrfu.

57. L-Awtorità Fiskali madankollu targumenta li l-karta tal-belt ma tistax tiġi kklassifikata bħala vawċer għaliex, minħabba l-perijodu ta' użu limitat tagħha, huwa impossibbli għall-konsumatur medju li juża s-servizzi kollha koperti mill-karta. Madankollu, ma hemm xejn fid-definizzjoni ta' "vawċer" li teħtieġ li s-servizzi (jew l-oġġetti) kollha rilevanti għandhom jissarrfu sabiex strument jitqies li huwa vawċer. Strumenti li jippermettu li jissarrfu l-oġġetti u s-servizzi kollha elenkati (pereżempju, vawċers ta' ħwienet tal-bejgħ bl-imnut) huma fil-fatt vawċers jekk għandhom jiġu aċċettati bħala korrispettiv. Madankollu, ir-rekwiżit li l-oġġetti u s-servizzi kollha għandhom jissarrfu ma hijiex kundizzjoni li tagħmel lil strument vawċer [32]. Pjuttost il-kontra, kif spjegat iktar 'il fuq [33]: parti mid-definizzjoni ta' "vawċer", li tiddikjara li huwa jinkludi d-dritt għall-provvista tal-oġġetti u tas-servizzi elenkati, ma kinitx inkluża fil-verżjoni finali tad-Direttiva tal-2016. Dan huwa argument addizzjonali favur l-interpretazzjoni li l-leġiżlatur ċaħad kundizzjoni li s-servizzi kollha għandhom jiġu eżawriti sabiex strument jitqies li huwa vawċer. Għalhekk, il-fatt li l-perijodu ta' validità qasir tal-karti tal-belt ħafna drabi ma jippermettix lid-detenturi tal-karta jużaw is-servizzi kollha elenkati ma jbiddilx il-konstatazzjoni li, għall-finijiet tal-VAT, karta tal-belt hija vawċer.

58. Id-differenza bejn il-valur sħiħ tas-servizzi kollha inklużi f'karta u l-valur nominali tagħha tinftiehem jekk id-dimensjoni promozzjonali ta' ħafna mill-vawċers b'mod ġenerali [34], u tal-karti tal-belt b'mod partikolari, tittieħed inkunsiderazzjoni [35]. Il-Gvern Taljan esprima tħassib li l-perijodu ta' validità qasir tal-karta ma jippermettix l-użu tas-servizzi kollha u jista' jaffettwa l-attrazzjoni tagħha għall-viżitaturi [36]. Madankollu, dan ma jbiddilx it-trattament tal-VAT ta' tali karti.

59. Jiena nħoss ukoll li huwa neċessarju, minħabba 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-aċċettazzjoni tal-karti tal-belt bħala

[32] Jekk il-vawċer bl-ebda mod ma jissarraf, jiġifieri jekk id-detentur ma jibdiex jużah bl-ebda mod matul il-perijodu li fih l-użu tiegħu jista' jibda, f'dan il-każ id-dispożizzjonijiet dwar il-vawċers ma japplikawx. Dan isegwi mill-premessa 12 tad-Direttiva tal-2016, li tiddikjara: "Din id-Direttiva ma għandhiex fil-mira s-sitwazzjonijiet fejn vawċer b'użi multipli ma jiġix imsarraf mill-konsumatur finali matul il-perijodu tal-validità tiegħu, u l-korrispettiv riċevut għal dan il-vawċer jinżamm mill-bejjiegħ".

[33] Ara l-punt 44 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[34] Bijl, J. B. O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 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.

vawċers. Din il-premessa tiddikjara li "[i]d-dispożizzjonijiet dwar il-vawċers ma għandhom iwasslu għal ebda bidla fit-trattament għall-finijiet tal-VAT ta' biljetti tat-trasport, biljetti tad-dħul f'ċinemas u mużewijiet, bolol tal-posta jew affarijiet simili".

60. L-għan ta' din il-premessa huwa, fil-fehma tiegħi, li tagħmilha ċara li l-possibbiltà li jinkisbu biljetti, bolol jew affarijiet simili permezz ta' vawċer ma għandhiex tbiddel ir-rata tal-VAT applikabbli għal tali biljetti, li wħud minnhom huma eżentati filwaqt li oħrajn jibbenefikaw minn rati mnaqqsa[37]. Il-vawċers joħolqu biss possibbiltà li jinkiseb biljett u joħolqu l-obbligu għall-fornitur ta' tali biljett li jaċċetta vawċers bħala korrispettiv. Bl-ebda mod ma jbiddlu l-iskema tal-VAT applikabbli għal tali biljetti. Jekk biljett huwa eżentat mill-VAT, il-VAT ma hijiex ser tinżamm, indipendentement minn jekk il-fornitur aċċettax flus, strumenti ta' ħlas oħra jew vawċer bħala korrispettiv.

61. Fil-fehma tiegħi, l-unika raġuni għalfejn strument li jissodisfa ż-żewġ kundizzjonijiet stabbiliti fid-Direttiva dwar il-VAT ma għandux jitqies bħala vawċer hija jekk huwa jipprekludi l-applikazzjoni tat-trattament speċjali tal-VAT ta' servizz li fir-rigward tiegħu għandu jiġi aċċettat bħala korrispettiv. Kif ser nuri fl-aħħar parti tal-konklużjonijiet tiegħi, jekk karta tal-belt, bħala vawċer b'użi multipli, hija suġġetta għall-għażla ta' tassazzjoni tal-"marġni ta' profitt", it-trattament tagħha bħala vawċer ma huwiex ser ibiddel it-trattament speċifiku tal-VAT ta' servizzi inklużi f'tali vawċer 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, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tissodisfa ż-żewġ kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT u għandha, konsegwentement, titqies bħala vawċer għall-finijiet tal-VAT.

2. Karti tal-belt bħala "vawċers b'użi multipli"

63. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk, fil-każ li karta tal-belt tikkwalifika bħala vawċer, hijiex vawċer b'użu uniku jew b'użi multipli.

64. L-Artikolu 30a tad-Direttiva dwar il-VAT jagħmel distinzjoni bejn żewġ tipi ta' vawċer: "użu uniku" u "użi multipli". "Vawċer b'użi multipli" hija mfissra fin-negattiv bħala kull vawċer li ma huwiex "vawċer b'użu uniku".

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

[37] Biljetti minnhom innifishom jistgħu possibbilment jitqiesu bħal vawċers. Xi letteratura tagħraf li huwa diffiċli li vawċers b'użu uniku jiġu 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, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 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 jissuġġerixxu, prinċipalment wara s-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-23 ta' Diċembru 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 vawċers. Din ma hijiex, madankollu, kwistjoni rilevanti għal dan ir-rinviju.

[38] Enfasi miżjuda.

66. Fil-każ ta' karti tal-belt, jew tal-inqas karti tal-belt tat-tip inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwa ċar 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 vawċer b'użu uniku. Madankollu, minħabba li l-karta hija vawċer, hija għandha tiġi kklassifikata bħala vawċer b'użi multipli.

3. Tassazzjoni ta' karti tal-belt bħala vawċers b'użi multipli

67. Fadal li jiġi spjegat kif tranżazzjonijiet imwettqa bl-użu tal-karta tal-belt huma kkunsidrati għall-finijiet tal-kontabbiltà, u minn min.

68. Il-mod li bih il-VAT għandha tiġi applikata għall-vawċers b'użi multipli bħalma huma karti tal-belt huwa rregolat mill-Artikoli 30b u 73a tad-Direttiva dwar il-VAT.

69. Huwa partikolarment utli li wieħed iħares lejn l-applikazzjoni konkreta tar-regoli tal-VAT fuq vawċers fir-rigward ta' karti tal-belt. Jiena ser nevalwa, għalhekk, liema tranżazzjonijiet inklużi fl-iskema huma taxxabbli u f'liema mument, kif ukoll l-ammont taxxabbli, sa fejn dan tal-aħħar huwa wieħed mill-elementi meħuda inkunsiderazzjoni mill-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali meta kkonstatat li karti tal-belt, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jaqgħux fil-portata tal-kunċett ta' "vawċer".

70. Skont l-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT hija applikata għal vawċers b'użi multipli fil-mument tal-provvista stess tal-oġġetti jew tas-servizz inkwistjoni, b'tali mod li t-taxxa ma tinżammx fuq trasferimenti tal-vawċer li jsiru qabel ma jissarraf. Dan huwa hekk għaliex, fil-mument tax-xiri ta' karta tal-belt, ma tkunx magħrufa l-informazzjoni rilevanti kollha għall-finijiet tal-VAT[39]. Minħabba li l-VAT hija taxxa fuq il-provvista stess ta' oġġetti u ta' servizzi, fil-każ ta' vawċers b'użi multipli huwa impossibbli li jkun magħruf liema mill-oġġetti u mis-servizzi koperti minn tali vawċer ser jiġu pprovduti.

71. Normalment, il-karti tal-belt jinħarġu minn persuna taxxabbli differenti mill-fornitur ta' servizzi li għalihom il-karta għandha tiġi aċċettata bħala korrispettiv. Minħabba li l-emittent tal-karta jirċievi korrispettiv mid-detentur tal-karta fir-rigward tat-trasferiment ta' vawċer, tqum il-kwistjoni ta' jekk din it-tranżazzjoni għandhiex tiġi intaxxata bħala servizz separat. Altrimenti, uħud mit-tranżazzjonijiet involuti fl-iskema jistgħu jibqgħu mhux intaxxati. Kif ser nuri, l-applikazzjoni tal-għażla tat-taxxa deskritta bħala l-għażla tal-"marġni ta' profitt" fil-punt 32ta' dawn il-konklużjonijiet tippermetti t-tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet kollha involuti u tevita kwalunkwe tassazzjoni doppja.

72. Il-ħtieġa li tiġi applikata tali skema ssegwi, fil-fehma tiegħi, mill-qari flimkien tal-Artikoli 30b(2) u 73a tad-Direttiva dwar il-VAT. L-ewwel dispożizzjoni teħtieġ li "[m]eta trasferiment ta' vawċer b'użi multipli jsir minn persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna taxxabbli li twettaq it-tranżazzjoni soġġetta għall-VAT skont l-ewwel subparagrafu, kull forniment ta' servizzi li jista' jiġi identifikat, bħal servizzi ta' distribuzzjoni jew promozzjoni, għandu jkun soġġett għall-VAT". Id-dispożizzjoni tal-aħħar tipprevedi li "l-ammont taxxabbli tal-provvista tal-oġġetti jew is-servizzi pprovduti fir-rigward ta' vawċer b'użi multipli għandu jkun daqs il-korrispettiv imħallas għall-vawċer".

[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.

73. Skema li fiha l-VAT tiġi inkluża fil-kontabbiltà għal kull provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi tissodisfa r-rekwiżit li l-ammont taxxabbli jkun il-korrispettiv rċevut għal vawċer jekk il-valur tal-oġġetti u tas-servizzi li huma fil-prattika msarrfa jilħaq il-prezz imħallas għall-vawċer [40]. Madankollu, jekk il-valur tas-servizzi kollha msarrfa fil-prattika jkun iktar baxx mill-prezz imħallas għall-vawċer, id-differenza għandha tkun ukoll suġġetta għall-VAT. Dan l-ammont huwa rrikonoxxut bħala korrispettiv għad-distribuzzjoni jew għall-promozzjoni ta' servizzi, skont l-Artikolu 30b(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, u l-VAT fuq dan il-"marġni ta' profitt" għandha tiġi inkluża fil-kontabbiltà mill-emittent tal-karta.

74. Din it-tip ta' skema ma hijiex ġdida taħt id-Direttiva dwar il-VAT. Hija tapplika, pereżempju, għat-tassazzjoni ta' aġenti tal-ivvjaġġar (skont l-Artikoli 306 *et seq*. tad-Direttiva dwar il-VAT) [41], fejn l-ammont taxxabbli huwa bbażat fuq il-marġni ta' profitt tal-aġent tal-ivvjaġġar (Artikolu 308 tad-Direttiva dwar il-VAT).

75. Billi tittratta l-karti tal-belt bħala vawċers b'użi multipli, id-Direttiva dwar il-VAT għalhekk teħtieġ li huma għandhom jiġu intaxxati skont l-għażla tal-marġni ta' profitt, għaliex din l-iskema tat-taxxa tissodisfa l-prinċipji bażiċi tal-VAT. Hija tevita kemm it-tassazzjoni doppja kif ukoll in-nontassazzjoni. Din hija raġuni oħra li tiġġustifika qari fis-sens li karti tal-belt huma vawċers b'użi multipli. Din is-soluzzjoni tissodisfa l-għanijiet tad-Direttiva tal-2016 għaliex tikkjarifika l-mod korrett ta' kif għandhom jiġu intaxxati l-karti tal-belt billi jiġu eliminati l-għażliet kollha ħlief dik użata fil-prattika. Prattikanti fil-qasam tal-VAT ukoll jidhru li japprovaw tali soluzzjoni [42].

76. Madankollu, jekk jintlaqa' s-suġġeriment ippreżentat mill-Gvern Taljan, suġġeriment li kien aċċettat fil-ġurisprudenza tal-qorti tar-rinviju qabel l-adozzjoni tad-Direttiva tal-2016 [43], li għażlet it-tassazzjoni parallela tal-korrispettiv kollu rċevut bi skambju għal karta tal-belt u ta' kull provvista ta' oġġetti jew servizzi realment ipprovduti, dan jista' jwassal għal tassazzjoni doppja [44]. L-adozzjoni ta' din l-għażla ta' "tassazzjoni sħiħa" [45] tista', kif sostnut mill-Kummissjoni, toħloq distorsjoni fit-trattament tal-VAT tat-trasport jew tal-biljetti ta' ammissjoni. Dan huwa preċiżament dak li l-leġiżlatur ried jevita [46].

77. Sabiex nikkonkludi, il-fatt li l-karti tal-belt jitqiesu li huma vawċers b'użi multipli u li jiġu intaxxati fuq il-bażi tal-iskema tat-taxxa ta' "marġni ta' profitt" kull meta l-emittent ikun differenti mill-fornituri ta' oġġetti u servizzi, joffri skema ta' taxxa komprensiva, uniformi, trasparenti u newtrali. Minħabba li l-karta tal-belt inkwistjoni fil-kawża prinċipali tidher li tissodisfa ż-żewġ kundizzjonijiet imposti mid-Direttiva dwar il-VAT sabiex strument jiġi ttrattat bħala vawċer, hija għandha tiġi ttrattata bħala vawċer b'użi multipli għall-finijiet tal-VAT.

[40] L-emittent tal-karta jħallas għal kull provvista ta' oġġetti u ta' servizzi realment ipprovduti, u l-prezz ta' tali provvisti jinkludi wkoll il-VAT (sakemm is-servizz ma jkunx eżentat). L-emittent ma jistax inaqqas il-VAT inkluża f'dan il-prezz bħala t-taxxa tal-input imħallsa minnu.

[41] Li, fl-opinjoni tiegħi, tixbah ħafna lill-fatti tal-kawża prinċipali. 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-konklużjonijiet u l-letteratura ċċitata.

[43] Fuq dan il-ħsieb, ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 16 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[44] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża GE Aircraft Engine Services Ltd (Kawża C-607/20, EU:C:2022:63, ippreżentati fis-27 ta' Jannar 2022, punt 53).

[45] Ara l-punti 29 u 32 ta' dawn il-konklużjonijiet.

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

V. Konklużjoni

78. Bħala konklużjoni, jiena nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domanda magħmula mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) kif ġej:

Karta li l-fornituri huma obbligati jaċċettaw bħala korrispettiv għall-provvista lid-detenturi tal-karta tal-oġġetti jew tas-servizzi inklużi f'din il-karta f'post iddeterminat, għal perijodu ta' żmien limitat u sa ċertu valur, taqa' fil-portata tal-kunċett ta' "vawċer" 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 miżjud. Dan huwa minnu anki jekk is-servizzi kollha koperti minn tali karta ma jistgħux jintużaw mill-konsumatur medju fiż-żmien mogħti. Tali karta hija "vawċer b'użi multipli" fis-sens tal-istess dispożizzjoni, kull meta t-taxxa fuq il-provvista ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija għandha tiġi aċċettata bħala korrispettiv ma tkunx magħrufa fil-mument tat-trasferiment ta' din il-karta.