

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (it-Tieni Awla)

13 ta' Ottubru 2005(*)

"Is-Sitt Direttiva tal-VAT – Skema spe?jali g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar u l-operaturi tal-?iti – Artikolu 26(1) – Kamp ta' applikazzjoni – 'Pakkett' li jinkludi t-trasferiment lejn l-Istat ta' destinazzjoni u/jew is-so??orn fl-Istat kif ukoll it-tag?lim tal-lingwi – Servizz prin?ipali u servizzi an?illari – Kun?ett – Direttiva 90/314/KEE dwar il-vja??i kollox kompri? (package travel), il-vaganzi kollox kompri? u l-?iti kollox kompri?"

Fil-kaw?a C-200/04,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-?ermanja), permezz ta' de?i?joni tat-18 ta' Marzu 2004, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil-5 ta' Mejju 2004, fil-kaw?a

Finanzamt Heidelberg

vs

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (it-Tieni Awla),

komposta minn C. W. A. Timmermans, President ta' l-Awla, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris u G. Arestis (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Poiares Maduro,

Re?istratur: M. Ferreira, Amministratur Prin?ipali,

Wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-28 ta' April 2005,

wara li rat is-sottomissjonijiet ippre?entati bil-miktub:

- g?al iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, minn H.-J. Philipp u R. Binder, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, assistiti minn G. Wegscheider, Rechtsanwalt,
- g?all-Gvern ?ermani?, A. Tiemann u C. Schulze-Bahr, b?ala a?enti,
- g?all-Gvern Grieg, minn S. Spyropoulos u D. Kalogiros kif ukoll minn M. Tassopoulou, b?ala a?enti,
- g?all-Gvern ta' ?ipru, minn E. Simeonidou, b?ala a?ent,
- g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u K. Gross, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali ippre?entati fis-seduta tas-16 ta' ?unju 2005,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (77/388/KEE) (?U L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba t?iet imressqa fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt Heidelberg (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") u iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (iktar 'il quddiem "iSt"), dwar ?las tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") wara l-verifika, mill-amministrazzjoni kompetenti, tad-d?ul mill-bejgħ ta' din il-kumpannija bejn is-snin 1995 u 1997.

II-Kuntest ?uridiku

Il-Leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva, li jinsab fit-Titolu X, dwar eżenzjonijiet, u li hu intitolat "Eżenzjonijiet fit-territorju tal-pajji?", jiddisponi kif ?ej:

"A. *Eżenzjonijiet għal ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku*

1. Ming?ajr preżudizzju għal disposizzjonijiet o?rajn tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom je?entaw [lil dawn] li ?ejjin ta? kundizzjonijiet li huma għandhom jistabbilixxu għal skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kawlkwe' eva?joni, evitar jew abbu? possibbli:

[...]

i) edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?għa?agħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did, inklu?i l-provvista ta' servizzi u ta' o??etti li huma relatati mill-qrib magħhom, [minn] entitajiet regolati mid-dritt pubbliku li għandhom [dan l-istess] għan [...] jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru kkon?ernat [b?ala] li għandhom [għanijiet] simili;

[...]"

4 It-Titolu XIV tas-Sitt Direttiva, intitolat "Skemi speċjali", jinkludi l-Artikolu 26, li hu intitolat "Skema speċjali għall-a?enti ta' l-ivvja??ar". L-Artikolu 26(1) u (3) jipprovdi kif ?ej:

"1. L-Istati Membri għandhom japplikaw it-taxxa fuq il-valur miżjud għall-operazzjonijiet ta' l-a?enti ta' l-iv[v]ja??ar b'mod konformi mad-disposizzjonijiet ta' dan l-Artikolu, fejn l-a?enti ta' l-ivvja??ar ikollhom x'jaqsmu mal-klijenti f'isimhom u ju?aw il-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabli o?rajn fid-disposizzjonijiet tal-fa?ilitajiet ta' l-ivvja??ar. Dan l-Artikolu m'għandux japplika għall-a?enti ta' l-ivvja??ar li ja?ixx[u] biss b?ala intermedjarji u jie?du kont tat-taxxa b'mod konformi ma' [l-]Artikolu 11A(3)(?). F'dan l-Artikolu l-a?enti ta' l-ivvja??ar jinkludu l-operaturi tal-?iti.

[...]

3. Jekk it-tranżazzjonijiet [fdati] mill-a?ent ta' l-ivvja??ar lill-persuni taxxabli o?rajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta' l-a?ent ta' l-iv[v]ja??ar għandu jkun trattat b?ala attività e?enti intermedjarja ta? Artikolu 15(14). Fejn dawn it-transazzjonijiet twettqu kemm ?ewwa u barra l-Komunità, il-parti biss ta' l-a?ent ta' l-ivvja??ar li għandha x'taqsam ma' transazzjonijiet barra l-Komunità tista' tkun e?entata".

5 Skond l-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill, tat-13 ta' l-unju 1990, dwar il-vjaġġi kollox kompri (*package travel*), il-vaganzi kollox kompri u t-*tours* [il-?iti] kollox kompri 90/314/KEE, (?U L 158, p. 59), "l-g?an ta' din id-Direttiva huwa l-approssimazzjoni tal-li?ijiet, ir-regolamenti u d-disposizzjonijiet amministrattivi ta' l-Istati Membri relatati ma' pakketti [*packages*] mibjug?a jew offruti g?all-bejg? fit-territorju tal-Komunità".

6 L-Artikolu 2 ta' l-imsemmija Direttiva jiddefinixxi l-"pakkett" b?ala "t-tagħqid irranġat minn qabel ta' mhux anqas minn tnejn minn dawn li ?ejjin meta jinbiegħu jew ji?u offruti g?all-bejg? bi prezz inklużiv u meta s-servizz ikopri perjodu ta' aktar minn erbg?a u g?oxrin sieg?a jew jinkludi akkomodazzjoni ta' bil-lejl:

(a) it-trasport;

(b) l-akkommodazzjoni;

(c) servizzi turisti?i o?ra mhux an?illari g?at-trasport jew l-akkommodazzjoni u li jammontaw g?al parti sinifikanti tal-pakkett."

Il-le?i?lazzjoni nazzjonali

7 Id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-le?i?lazzjoni nazzjonali applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali huma l-Artikoli 4(23) u 25 tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuergesetz) ta' l-1993 (BGBl. 1993 I, p. 565, iktar 'il quddiem "l-UStG 1993").

8 L-Artikolu 4(23) ta' din il-li?i jipprovdi li huma e?entati mit-taxxa l-provvista abitwali ta' alloġġ, ikel u g?ajnuna in natura minn persuni jew entitajiet, meta huma jospitaw fi djarhom, prin?ipalment, ?g?a?ag? g?all-finijiet ta' edukazzjoni, ta?ri? ba?iku jew professjonali jew ta' kura tat-trabi, safejn dawn is-servizzi ji?u pprovduti li?-?g?a?ag? jew lill-persuni li jie?du ?sieb l-edukazzjoni, it-ta?ri? ba?iku jew professjonali jew il-kura tagħhom.

9 L-Artikolu 25 ta' l-UStG 1993, dwar it-taxxa fuq is-servizzi ta' l-ivvjaġġar, jiddisponi:

"1. Id-dispożizzjonijiet li ?ejjin huma applikabbli g?as-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' negozjant, li mhumieks ipprovduti g?all-finijiet ta' l-intrapri?a tal-klijent, safejn in-negozjant ja?ixxi f'ismu proprju fir-rigward tal-klijent u ju?a s-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' terzi. Is-servizz ipprovdut min-negozjant g?andu jitqies b?ala li jaqa' ta?t il-kategorija ta' "servizzi o?ra". Jekk in-negozjant jipprovdi diversi servizzi ta' dan it-tip lill-klijent, fi vjaġġ wie?ed, dawn is-servizzi g?andhom jitqiesu b?ala l-g?oti ta' servizz wie?ed li jaqa' ta?t il-kategorija ta' "servizzi o?ra". Il-post fejn ji?i pprovdut is-servizz ie?or g?andu ji?i ddeterminat skond l-Artikolu 3a(1). Is-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' terzi jikkorspondu g?al provvisti u servizzi o?ra ta' terzi li huma g?all-benefiċċju dirett tal-vjaġġaturi.

2. Servizzi o?ra huma e?enti mit-taxxa, meta s-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' terzi relatati magħhom ji?u pprovduti fit-territorju ta' Stat terz. [...]

3. Il-valur ta' servizzi o?ra ji?i kkalkulat fuq il-ba?i tad-differenza bejn l-ammont im?allas mill-klijent g?as-servizz u l-ammont im?allas min-negozjant g?as-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' terzi. [...]

4. B'deroga g?all-Artikolu 15(1), in-negozjant ma jistax inaqqas b?ala *input tax* l-ammont tat-taxxa imposta separatament fil-fattura g?as-servizzi ta' l-ivvjaġġar ta' terzi. Id-dispożizzjonijiet l-o?ra ta' l-Artikolu 15 mhumieks affettwati. [...]"

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

10 Ist hija kumpannija b'responsabbiltà limitata, inkorporata fil-?ermanja. Fost l-attivitajiet tag?ha, hija toffri lill-klijenti tag?ha l-programmi msej?a "High-School" u "College".

11 Il-programm "High-School" huwa mmirat lejn studenti li g?andhom bejn 15 u 18-il sena li jixtiequ jattendu, g?al perijodu ta' tliet, ?ames jew g?axar xhur, "high school" jew skola simili barra minn pajji?hom, b'mod partikolari f'pajji?i Anglofoni. Il-kandidati li jixtiequ jipparte?ipaw fi programm b?al dan jippre?entaw il-kandidatura tag?hom lil iSt li, wara li tag?mlilhom intervista, tidde?iedi dwar jekk g?andhomx jintg?a?lu. Ist hi obbligata, fir-rigward tal-persuni mag??ula, li ssibilhom post b?ala studenti fil-"high school" mag??ula.

12 Jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju li, meta l-programm "High-School" ise?? fl-Istati Uniti, l-istudent jing?ata allo??, tul is-so??orn tieg?u, ma' familja ospitanti li ti?i mag??ula bil-kollaborazzjoni ta' organizzazzjoni msie?ba lokali, li ta?dem ma' iSt. L-istudent jista' jinqeda b'rappre?entant ta' l-organizzazzjoni msie?ba biex tkunlu ta' kuntatt fil-"high school" u fir-residenza tal-familja ospitanti. Bl-g?ajnuna ta' din l-organizzazzjoni, l-istudent jista' wkoll, flimkien ma' studenti o?ra li jkunu qed jipparte?ipaw fl-iskambju skolastiku, jie?u sehem f'?ita bil-karozza tal-linja jew bl-ajru biex i?ur l-Istat ospitanti.

13 Il-"pakkett" propost minn iSt, ta?t dawn il-kundizzjonijiet, jinkludi t-titjira bir-ritorn minn Frankfurt-am-Main lejn l-Istati Uniti flimkien ma' gwida, it-titjiriet ta' koin?idenza fil-?ermanja, it-titjiriet ta' koin?idenza bir-ritorn fl-Istati Uniti sad-destinazzjoni, l-allo?? u l-ikel mal-familja ospitanti, it-tag?lim fil-"high school" mag??ula, l-assistenza ta' l-organizzazzjoni msie?ba u tal-kollaboraturi lokali tag?ha tul is-so??orn, il-laqq?a preparatorja u l-materjal preparatorju u l-assigurazzjoni kontra t-t?assir tal-vja??.

14 G?al dak li jikkon?erna l-programm "College", li huwa mmirat lejn studenti u persuni li jkunu temmew l-iskola sekondarja g?ola, huwa f'idejn l-organizzazzjoni msie?ba, li t?allas, mill-fondi li tir?ievi mill-iSt g?as-servizzi tag?ha, il-mi?ati ta' l-iskola lill-"college" mag??ul, li tiggarrantixxi post g?all-parte?ipanti f'dan il-"college" u li dawn il-parte?ipanti jkunu jistg?u jattendu l-"college" g?al perijodu ta' bejn trimestru u tliet trimestri. Il-parte?ipanti li jkunu rri?ervaw it-titjiriet tag?hom huma stess ma jing?atawx ikel u allo?? mill-familji ospitanti i?da mill-"college" mag??ul.

15 Filwaqt illi g?all-ewwel il-Finanzamt ikkunsidrat it-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt b?ala "servizzi ta' vvja??ar" li jaqq?u ta?t l-Artikolu 25 ta' l-UStG 1993, iktar 'il quddiem ikkonkludiet li kienu, fil-verità, servizzi g?al finijiet ta' edukazzjoni jew ta' ta?ri? li kellhom ji?u e?entati skond l-Artikolu 4(23) ta' din il-li?i. B?ala konsegwenza tal-fatt li s-servizzi pprovduti ?ew ikkunsidrati b?ala tran?azzjonijiet e?entati, li fir-rigward tag?hom ma kienx possibbli li jsir tnaqqis tal-VAT mi?bura, il-Finanzamt naqqset il-VAT ?ejda ddikjarata mill-imsemmija kumpannija g?as-snin 1995 sa 1997.

16 Ist ippre?entat rikors kontra din id-de?i?joni quddiem il-Finanzgericht kompetenti, li bih talbet li ji?died l-ammont ta' l-*input tax* g?at-tliet snin ikkon?ernati. Permezz tad-de?i?joni tag?ha, din il-Finanzgericht laqq?et it-talba ta' iSt billi kkunsidrat li s-servizzi pprovduti huma servizzi ta' vvja??ar skond it-tifsira ta' l-Artikolu 25 ta' l-UStG 1993 u li l-Artikolu 4(23) ta' din il-li?i ma kienx applikabbli.

17 Il-Finanzamt appellat g?al "Revi?joni" quddiem il-Bundesfinanzhof, li dde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel is-segwenti domanda g?al de?i?joni preliminari lill-Qorti tal-?ustizzja:

"L-iskema spe?jali g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar ipprovduta fl-Artikolu 26 tad-Direttiva 77/388 [...] tapplika wkoll g?at-tran?azzjonijiet ta' persuna li torganizza programmi msej?a "High-School" u "College" li jinvolvu so??orn ta' bejn tliet u g?axar xhur barra mill-pajji?, offerti minn dan l-operatur f'ismu proprju u li, biex je?egwihom, ju?a s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra?

Fuq id-domanda preliminari

18 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva humiex sodisfatti fir-rigward ta' operatur ekonomiku li joffri lill-klijenti tiegħu, fuq l-aspett ta' rata fissa, programmi msejja "High-School" u "College" li jinkludu b'mod partikolari soġġorn lingwistiku ta' bejn tliet u għaxar xhur barra mill-pajji.

19 Sabiex tingħata twejba għad-domanda magħmula, għandu jiġi eżaminat jekk kumpannija b'al iSt ta' ixxix f'isimha proprju u jekk hija tikkwalifikax b'ala operatur ekonomiku li jaqa' ta' l-iskema speċjali għall-aġenti ta' l-ivvjaġġar u jekk tuqax il-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabbli oħra għat-tranżazzjonijiet tagħha.

20 Fl-ewwel lok, skond il-urisprudenza, hija kompetenza tal-qorti nazzjonali li tkun qed tisma' kawża dwar l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva li tinvestiga, fid-dawl tal-fatti kollha tal-kawża, u b'mod partikoari tan-natura ta' l-obbligi kuntrattwali ta' l-operatur ekonomiku kkonfernat fir-rigward tal-klijenti tiegħu, jekk din il-kundizzjoni tkunx sodisfatta jew le (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 1992, Van Ginkel, C-163/91, abba p. I-5723, punt 21). Barra minn hekk, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, huwa kostanti li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali mhijiex qed ta'ixxi b'ala mandatarja għat-tranżazzjonijiet li din id-deċiżjoni prinċipalment tirrigwarda.

21 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-kwalifika ta' "operatur ekonomiku" skond l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, għandu jiġi mfakkar li jirriżulta mill-urisprudenza li s-servizzi pprovduti mill-aġenti ta' l-ivvjaġġar u l-operaturi tal-iti huma kkaratterizzati mill-fatt li, fil-maġġoranza tal-każi, huma jinvolvu diversi servizzi, b'mod partikolari fil-qasam tat-trasport u ta' l-alloġġ, li jiġu effettwati kemm fit-territorju ta' l-Istat Membru fejn l-intrapriża jkollha s-sede jew l-uffiċċji tagħha kif ukoll barra minn dan it-territorju. L-applikazzjoni tar-regoli ta' dritt komuni dwar il-post fejn tiġi imposta t-taxxa, l-ammont taxxabbli u t-tnaqqis ta' l-input tax issib ruħha, minnabba d-diversità u l-postijiet fejn jiġu pprovduti s-servizzi, ikkonfrontata b'diffikultajiet prattiċi għal dawn l-intrapriżi, li jostakolaw l-eżerċizzju ta' l-attività tagħhom. Huwa sabiex ir-regoli applikabbli jiġu adattati għan-natura speċifika ta' din l-attività li l-leġislatur Komunitarju istitwixxa, fl-Artikolu 26(2), (3) u (4) tas-Sitt Direttiva, skema speċjali ta' VAT (ara s-sentenzi Van Ginkel, iġitata iktar 'il fuq, punti 13 sa 15; tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C-308/96 u C-94/97, abba p. I-6229, punt 18 u tad-19 ta' l-unju 2003, First Choice holidays, C-149/01, abba p. I-6289, punti 23 u 24).

22 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-ustizzja ddeċidiet li r-raġunijiet li fuqhom hija bbażata l-iskema speċjali applikabbli għall-aġenti ta' l-ivvjaġġar u għall-operaturi tal-iti, huma applikabbli wkoll għall-ipoteżi fejn l-operatur ekonomiku ma jkunx aġent ta' l-ivvjaġġar jew operatur tal-iti, skond is-sens li ġeneralment jingħata lil dawn it-termini, iġda jeffettwa tranżazzjonijiet identiċi fil-kuntest ta' attività oħra. Fil-fatt, interpretazzjoni li tirriżerva l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva biss għall-operaturi ekonomiċi li jkun aġenti ta' l-ivvjaġġar jew operaturi tal-iti skond is-sens li ġeneralment jingħata lil dawn it-termini jkollha l-effett li servizzi identiċi jkunu rregolati minn dispożizzjonijiet differenti skond il-kapaċità formali ta' l-operatur ekonomiku (sentenza Madgett u Baldwin, iġitata iktar 'il fuq, punti 20 u 21).

23 Fil-kawża prinċipali, huwa kostanti li iSt mhijiex aġent ta' l-ivvjaġġar jew operatur tal-iti skond is-sens li ġeneralment jingħata lil dawn it-termini. Madankollu, għandu jiġi ddeterminat jekk din il-kumpannija teffettwax tranżazzjonijiet identiċi għal dawk effettwati minn tali aġent jew operatur.

24 Għandu jiġi kkonstatat li fil-kuntest ta' l-attivitajiet tagħha marbutin mal-programmi "High-School" u "College", iSt teffettwa tranżazzjonijiet identiċi, jew almenu simili, għal dawk ta' aġent ta'

I-ivvja??ar jew ta' operatur tal-?iti. Fil-fatt hija toffri servizzi li g?andhom x'jaqsmu mat-trasferiment bl-ajru tal-klijenti tag?ha u/jew mas-so??orn tag?hom fl-Istat ta' destinazzjoni u, sabiex tipprovdi servizzi li ?eneralment huma marbutin ma' dan it-tip ta' attività, hija tu?a s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra skond it-tifsira ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, ji?ifieri ta' organizzazzjoni lokali msie?ba u kumpanniji ta' l-ajru.

25 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i ddeterminat jekk, g?at-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt u li g?aliohom hija tu?a l-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra, din il-kumpannija g?andhiex ti?i ssu??ettata g?all-VAT, skond l-imsemmi Artikolu 26.

26 F'dan ir-rigward, mhuwiex esklu? li operatori ekonomiki li jipprovdu servizzi li normalment ikunu marbutin ma' l-ivvja??ar, ikollhom b?onn ju?aw is-servizzi ta' l-ivvja??ar ta' terzi, li, meta pparagunati mas-servizzi l-o?ra ta' dan l-operatur, jammontaw g?al parti ?g?ira tat-total tar-rata fissa. Dawn is-servizzi miksuba ming?and terzi ma jikkostitwixxux, g?all-klijentela, fini fihom infushom, i?da l-mezz biex igawdu bl-a?jar mod mis-servizz prin?ipali ta' dan l-operatur (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Madgett u Baldwin, i??itata iktar 'il fuq, punt 24).

27 G?andu ji?i kkonstatat li, f'tali ?irkustanzi, is-servizzi miksuba ming?and terzi jibqg?u purament an?illari fir-rigward tas-servizzi proprji u mhemmx lok li l-operatur ekonomiku ji?i ntaxxat skond l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva (sentenza Madgett u Baldwin, i??itata iktar 'il fuq, punt 25).

28 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i osservat li, meta operatur ekonomiku, b?al iSt, joffri ta' sikwit, minbarra servizzi marbutin mat-ta?ri? u t-tag?lim lingwistiku tal-klijenti tieg?u, servizzi ta' l-ivvja??ar li, biex jitwettqu, ma jistg?ux ma jkollhomx effetti tan?ibbli fuq ir-rata fissa, b?al fil-ka? tat-trasferiment lejn l-Istat ta' destinazzjoni u/jew is-so??orn fl-Istat, ma jistax jing?ad li dawn is-servizzi huma servizzi purament an?illari. Fil-fatt, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, is-servizzi in kwistjoni ma jirrappre?entawx parti sempli?iment mar?inali meta pparagunati mal-valur tas-servizz marbut mat-ta?ri? u t-tag?lim lingwistiku li iSt toffri lill-klijenti tag?ha.

29 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li japplika g?al operatur ekonomiku b?al iSt, li joffri ta' sikwit lill-klijenti tieg?u, fuq ?las ta' rata fissa, minbarra servizzi marbutin mat-ta?ri? u t-tag?lim lingwistiku tag?hom, servizzi miksuba ming?and persuni taxxabbli o?ra, b?at-trasferiment lejn l-Istat ta' destinazzjoni u/jew is-so??orn f'dan l-Istat.

30 Madankollu, din l-applikazzjoni hija kkontestata minn ?erti Stati Membri li ppre?entaw xi osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja g?ar-ra?uni li t-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt bl-ebda mod ma jaqg?u ta?t it-tran?azzjonijiet koperti minn dan l-istess Artikolu.

31 Fl-ewwel lok, l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva hija kkontestata mill-Gvern ?ermani? g?ar-ra?uni li, skond il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-vja??i li jikkonsistu fi skambji skolasti?i ta' semestru jew ta' madwar sena, li jkollhom l-g?an li student jattendi skola f'pajji? ospitanti sabiex jiffamiljarizza ru?u mal-poplu tal-pajji? u mal-kultura tieg?u, u li tulhom l-istudent ji?i allo??at ma' familja ospitanti volontarja, b?allikieku jag?mel parti minnha, ma jikkostitwixxux vja??i fis-sens tad-Direttiva 90/314 (sentenza tal-11 ta' Frar 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97, ?abra p. I-825, punt 34). Fuq dan il-punt, il-Gvern ta' ?ipru j?id li, meta titqies in-natura globali tat-tran?azzjoni effettwata minn iSt, is-servizz prin?ipali offrut huwa kkostitwit mill-possibilit  li wie?ed jing?ata ta?ri? lingwistiku u li dan is-servizz ma jaqax ta?t is-servizzi normali ta' l-ivvja??ar skond it-tifsira ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva.

32 Permezz ta' l-argumenti tag?hom, il-Gvern ?ermani? u dak ta' ?ipru jsostnu, essenzjalment, li s-so??orn g?al skopijiet lingwisti?i offerta minn iSt fi ?dan il-programmi "High-School" u "College" ma jaqax ta?t il-kun?ett ta' "vja??" skond it-tifsira ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva.

33 F'dan ir-rigward, minbarra l-fatt li l-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-ustizzja fis-sentenza AFS Intercultural Programs Finland, iktata iktar 'il fuq, ma jikkonfernawx kwistjoni dwar l-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, għandu jiġi kkonstatat li dak li jien ppreżenta f'dik is-sentenza m'għandu ebda indennità fuq l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 ta' din id-Direttiva.

34 Tament huwa veru li l-imsemmi Artikolu ma jinkludix definizzjoni tal-kuntest ta' vja. Madankollu, għall-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu, mhuwiex neċessarju li l-elementi kostituttivi tal-vja jiġu ppreżentati minn qabel. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni hija applikabbli sakemm l-operatur ekonomiku kkonfernat jikkwalifika b'ala operatur ekonomiku ta' l-iskema speċjali għall-entità ta' l-ivvja, ja, ja, mal-klijenti f'ismu u ju, a għat-tranżazzjonijiet tiegħu provvisti u servizzi ta' persuni taxxabbli oħra. B'mod partikolari, għat-tranżazzjonijiet li fir-rigward tagħom operatur ekonomiku għandu jiġi ntaxxat skond l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, l-uniku kriterju rilevanti li jippermetti l-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu huwa dak ibba'at fuq in-natura, anqas illari jew le, tas-servizz ta' l-ivvja.

35 Barra minn hekk, kieku l-osservazzjonijiet ippreżentati f'dan ir-rigward, b'mod partikolari mill-Gvern Germani, kellhom jiġu segwiti, l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva jkun applikabbli skond l-għan tal-vja offrut u t-tul tas-soġorn fl-Istat ta' destinazzjoni. Tali interpretazzjoni jkollha b'ala riżultat iġġieda ta' kundizzjoni supplementari fir-rigward ta' l-applikazzjoni eventwali ta' l-imsemmi Artikolu.

36 M'hemm xejn li jippermetti li jiġi konkluż li l-entità latur Komunitarju ried jillimita l-kamp ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva skond l-elementi meħuda flimkien jew separatament, jiġifieri l-għan tal-vja u t-tul tas-soġorn fl-Istat ta' destinazzjoni. Konklużjoni differenti f'dan ir-rigward tinvolvi r-riskju li l-portata ta' l-imsemmi Artikolu tiġi ristretta u tkun inkompatibbli ma' l-iskema speċjali stabbilita minn dan l-Artikolu.

37 Barra minn hekk, huwa qas li tali kundizzjoni supplementari, fir-rigward ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, tista' toq loq distinzjoni bejn l-operaturi ekonomiċi skond l-għan tas-soġorn li joffru fl-Istat ta' destinazzjoni u bla dubju twassal għal distorsjoni fil-kompetizzjoni bejn l-operaturi ekonomiċi kkonfernati u tikkomprometti l-applikazzjoni uniformi ta' din id-Direttiva.

38 Fit-tieni lok, il-Gvern Germani jikkunsidra li l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva mhuwiex applikabbli għall-kawża, inkwantu t-tranżazzjonijiet effettwati minn iSt li jikkonfernaw it-ta'ri u t-tagħlim lingwistiku tal-klijenti tagħha jaqgħu taħt it-tranżazzjonijiet eżentati skond l-Artikolu 4(23) ta' l-UstG 1993. L-istess Gvern essenzjalment isostni li, fl-ipoteżi li t-tranżazzjoni effettwata taqar razione materiae taħt il-kategorija ta' eżenzjoni pprovduti f'din id-Direttiva u b'mod partikolari fl-Artikolu 13 A(1)(i), l-iskema speċjali ta' tassazzjoni pprovduta fl-imsemmi Artikolu 26 ma tkunx applikabbli.

39 F'dan ir-rigward, m'hemm xejn li jippermetti li jiġi kkunsidrat li l-applikazzjoni ta' l-imsemmi Artikolu 26 titbiddel skond din l-ipoteżi. Għandu jiġi mfakkar li, għat-tranżazzjonijiet li jikkonfernaw il-provvisti u s-servizzi ta' terzi li għalihom operatur ekonomiku jiġi ntaxxat skond dan l-istess Artikolu, l-uniku kriterju rilevanti huwa dak ibba'at fuq in-natura, anqas illari jew le, tas-servizz ta' l-ivvja.

40 Barra minn hekk, huwa importanti li jiġi mfakkar li l-iskema istitwita mill-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva li tfitteż li tadatta r-regoli applikabbli dwar il-VAT għall-entità ta' l-ivvja u għall-operaturi li joffru servizzi identiċi jew simili għal dawn, hija skema speċjali ta' tassazzjoni u mhux skema speċjali ta' eżenzjoni applikabbli għal l-entità attivitajiet effettwati minn dawn l-operaturi.

41 Taħt dawn iġ-ġirkustanzi, l-argument magħmul f'dan il-kawża mill-Gvern Germani mhuwiex rilevanti u, għaldaqstant, ma jiġi ustifikax in-nuqqas ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt

Direttiva fil-kawża prinċipali.

42 Madankollu, din il-konstatazzjoni ma timplikax li ebda argument ma jista' jiġi bbażat fuq l-iskema ta' eżenzjonijiet ipprovduta fit-Titolu X tas-Sitt Direttiva, meta titqajjem il-kwistjoni ta' applikazzjoni eventwali ta' l-imsemmi Artikolu.

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li l-Artikolu 26(3) jipprovdi li, jekk it-tranżazzjonijiet fdati mill-aġent ta' l-ivvjażar lill-persuni taxxabbli oġrajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta' l-aġent ta' l-ivvjażar għandu jkun trattat b'ala attività eżenti intermedjarja ta't Artikolu 15(14) tas-Sitt Direttiva. Isegwi li l-leġislatur Komunitarju ma eskcludiex il-possibbiltà li xi dispożizzjonijiet ta' l-iskema ta' eżenzjoni tal-VAT ipprovduta f'din id-Direttiva jiġu applikati fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet effettwati skond l-Artikolu 26 ta' din id-Direttiva.

44 Madankollu, ebda argument ma jista' jiġi bbażat fuq l-Artikolu 26(3) tas-Sitt Direttiva biex jingħad li l-iskema speċjali għall-aġenti ta' l-ivvjażar ipprovduta fiha mhijiex applikabbli għal dan il-każ minnabba li t-tranżazzjonijiet effettwati minn iSt huma, meta jitqiesu l-għan u n-natura tagħom, eżenti. Fil-fatt, skond l-imsemmi Artikolu 26(3), il-kriterju rilevanti li bis-saħħa tiegħu tranżazzjoni tista' tiġi eżentata mill-VAT skond din id-dispożizzjoni ma jqisx, kif isostni l-Gvern Germani, l-għan u n-natura tat-tranżazzjoni effettwata b'dan il-mod, iġda jagħti kas tal-post fejn jiġi pprovdut is-servizz.

45 Fi kwalunkwe każ, anki jekk it-tranżazzjonijiet effettwati minn iSt li jikkonfermaw it-taħriġ u t-tagħlim lingwistiku tal-klijenti tagħha jaqgħu taħt it-tranżazzjonijiet eżentati skond l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, dan l-Artikolu ma jistax jiġi applikat inkwantu jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li iSt hi kumpannija kummerċjali u mhux entità rregolata mid-dritt pubbliku jew entità simili li għalihom jirreferi l-imsemmi Artikolu. Jekk id-dispożizzjonijiet ta' dan l-istess Artikolu jiġu applikati għal kumpannija b'għal iSt, dan jimplika interpretazzjoni estensiva ta' l-iskema ta' eżenzjoni pprovduta fl-imsemmija Direttiva.

46 Għandu jiġi rrilevat li, skond l-urisprudenza kostanti, it-termini użati biex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet koperti mill-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva għandhom jingħataw interpretazzjoni restrittiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 2005, Arthur Anderson, C-472/03, 2005 ABRA p. I-1719, punt 24 u l-urisprudenza oħra).

47 Minn dan isegwi li l-argument magħmul f'dan il-każ mill-Gvern Germani ma jistax jiġi aġġettat, fi kwalunkwe każ.

48 Jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet preżedenti kollha li t-tweġiba għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li japplika għal operatur ekonomiku li joffri servizzi b'għall-programmi "High-School" u "College", li jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta' vjaġġi lingwisti u ta' studju barra mill-pajjiż u li, b'għala korrispettiv għall-2008 ta' rata fissa, jipprovdi f'ismu proprju, lill-klijenti tiegħu, soġorn barra mill-pajjiż minn tliet sa għaxar xhur u għal dan il-għan juża s-servizzi ta' persuni taxxabbli oħra.

Fuq l-ispejje

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

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (it-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi li:

L-Artikolu 26 tas-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 mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (77/388/KEE), g?andu ji?i interpretat fis-sens li japplika g?al operatur ekonomiku li joffri servizzi b?all-programmi "High-School" u "College", li jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta' vja??i lingwisti?i u ta' studju barra mill-pajji? u li, b?ala korrispettiv g?all-?las ta' rata fissa, jipprovdi f'ismu proprju, lill-klijenti tieg?u, so??orn barra mill-pajji? minn tliet sa g?axar xhur u g?al dan il-g?an ju?a s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.