Downloaded via the EU tax law app / web

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 g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-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 (77/388/KEE) (?U L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ?iet imressqa fil-kuntest ta' kaw?a 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 mi?jud (iktar 'il quddiem il-"VAT") wara l-verifika, mill-amministrazzjoni kompetenti, tad-d?ul mill-bejg? ta' din il-kumpannija bejn is-snin 1995 u 1997.

Il-Kuntest ?uridiku

Il-Le?i?lazzjoni Komunitarja

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

"A. E?enzjonijiet g?al ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku

1. Ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet o?rajn tal-Komunità, l-Istati Membri g?andhom je?entaw [lil dawn] li ?ejjin ta?t kundizzjonijet li huma g?andhom jistabbilixxu g?al skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali e?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta’ kawlunkwe’ eva?joni, evitar jew abbu? possibbli:

[…]

i) edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?g?a?ag?, 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 mag?hom, [minn] entitajiet regolati mid-dritt pubbliku li g?andhom [dan l-istess] g?an […] jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru kkon?ernat [b?ala] li g?andhom [g?anijiet] simili;

[…]"

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

"1. L-Istati Membri g?andhom japplikaw it-taxxa fuq il-valur mi?jud g?all-operazzjonijiet ta' l-a?enti ta' l-iv[v]ja??ar b'mod konformi mad-disposizzjonijet ta' dan l-Artikolu, fejn l-a?enti ta' l-ivvja??ar ikollhom x'jaqsmu mal-klijenti f'isimhom u ju?aw il-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?rajn fid-disposizzjonijiet tal-fa?ilitajiet ta' l-ivvja??ar. Dan l-Artikolu m'g?andux japplika g?all-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-tran?azzjonijet [fdati] mill-a?ent ta' l-ivvja??ar lill-persuni taxxabbli o?rajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta' l-a?ent ta' l-iv[v]ja??ar g?andu jkun trattat b?ala attività e?enti intermedjarja ta?t 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 g?andha x'taqsam ma' transazzjonijiet barra l-Komunità tista' tkun e?entata".

5 Skond l-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill, tat-13 ta' ?unju 1990, dwar il-vja??i 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-tag?qid irran?at minn qabel ta' mhux anqas minn tnejn minn dawn li ?ejjin meta jinbieg?u jew ji?u offruti g?all-bejg? bi prezz inklu?iv 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-akkomodazzjoni u li jammontaw g?al parti sinifikanti tal-pakkett."

Il-le?i?lazzjoni nazzjonali

7 Id-dispo?izzjonijiet 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' allo??, 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 tag?hom.

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

"1. Id-dispo?izzjonijiet li ?ejjin huma applikabbli g?as-servizzi ta' l-ivvja??ar ta' negozjant, li mhumiex 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-ivvja??ar 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 vja?? 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-ivvja??ar ta' terzi jikkorspondu g?al provvisti u servizzi o?ra ta' terzi li huma g?all-benefi??ju dirett tal-vja??aturi.

2. Servizzi o?ra huma e?enti mit-taxxa, meta s-servizzi ta' l-ivvja??ar ta' terzi relatati mag?hom 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-ivvja??ar 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-ivvja??ar ta' terzi. Id-dispo?izzjonijiet l-o?ra ta' l-Artikolu 15 mhumiex 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-laqg?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 tiggarantixxi 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 jaqg?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 laqg?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 tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26(1) tas-Sitt Direttiva humiex sodisfatti fir-rigward ta' operatur ekonomiku li joffri lill-klijenti tieg?u, fuq ?las ta' rata fissa, programmi msej?a "High-School" u "College" li jinkludu b'mod partikolari so??orn lingwistiku ta' bejn tliet u g?axar xhur barra mill-pajji?.

19 Sabiex ting?ata twe?iba g?ad-domanda mag?mula, g?andu ji?i e?aminat jekk kumpannija b?al iSt ta?ixxix f'isimha proprju u jekk hija tikkwalifikax b?ala operatur ekonomiku li jaqa' ta?t l-iskema spe?jali g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar u jekk tu?ax il-provvisti u s-servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra g?at-tran?azzjonijiet tag?ha.

20 Fl-ewwel lok, skond il-?urisprudenza, hija kompetenza tal-qorti nazzjonali li tkun qed tisma' kaw?a dwar l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva li tinvestiga, fid-dawl tal-fatti kollha tal-kaw?a, u b'mod partikoari tan-natura ta' l-obbligi kuntrattwali ta' l-operatur ekonomiku kkon?ernat fir-rigward tal-klijenti tieg?u, 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, ?abra p. I-5723, punt 21). Barra minn hekk, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, huwa kostanti li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali mhijiex qed ta?ixxi b?ala mandatarja g?at-tran?azzjonijiet li din id-de?i?joni prin?ipalment tirrigwarda.

21 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-kwalifika ta' "operatur ekonomiku" skond l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, g?andu ji?i mfakkar li jirri?ulta mill-?urisprudenza li s-servizzi pprovduti mill-a?enti ta' l-ivvja??ar u l-operaturi tal-?iti huma kkaratterizzati mill-fatt li, fil-ma??oranza tal-ka?i, huma jinvolvu diversi servizzi, b'mod partikolari fil-qasam tat-trasport u ta' l-allo??, li ji?u effettwati kemm fit-territorju ta' l-Istat Membru fejn l-intrapri?a jkollha s-sede jew l-uffi??ji tag?ha kif ukoll barra minn dan it-territorju. L-applikazzjoni tar-regoli ta' dritt komuni dwar il-post fejn ti?i imposta t-taxxa, l-ammont taxxabbli u t-tnaqqis ta' l-*input tax* issib ru?ha, min?abba d-diversità u l-postijiet fejn ji?u pprovduti s-servizzi, ikkonfrontata b'diffikultajiet pratti?i g?al dawn l-intrapri?i, li jostakolaw l-e?er?izzju ta' l-attività tag?hom. Huwa sabiex ir-regoli applikabbli ji?u adattati g?an-natura spe?ifika ta' din l-attività li l-le?i?latur Komunitarju istitwixxa, fl-Artikolu 26(2), (3) u (4) tas-Sitt Direttiva, skema spe?jali ta' VAT (ara s-sentenzi Van Ginkel, i??itata iktar 'il fuq, punti 13 sa 15; tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C-308/96 u C-94/97, ?abra p. I-6229, punt 18 u tad-19 ta' ?unju 2003, First Choice holidays, C-149/01, ?abra p. I-6289, punti 23 u 24).

22 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li r-ra?unijiet li fuqhom hija bba?ata l-iskema spe?jali applikabbli g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar u g?all-operaturi tal-?iti, huma applikabbli wkoll g?all-ipote?i fejn l-operatur ekonomiku ma jkunx a?ent ta' l-ivvja??ar jew operatur tal-?iti, skond is-sens li ?eneralment jing?ata lil dawn it-termini, i?da jeffettwa tran?azzjonijiet identi?i fil-kuntest ta' attività o?ra. Fil-fatt, interpretazzjoni li tirri?erva l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva biss g?all-operaturi ekonomi?i li jkun a?enti ta' l-ivvja??ar jew operaturi tal-?iti skond is-sens li ?eneralment jing?ata lil dawn it-termini jkollha l-effett li servizzi identi?i jkunu rregolati minn dispo?izzjonijiet differenti skond il-kapa?ità formali ta' l-operatur ekonomiku (sentenza Madgett u Baldwin, i??itata iktar 'il fuq, punti 20 u 21).

23 Fil-kaw?a prin?ipali, huwa kostanti li iSt mhijiex a?ent ta' l-ivvja??ar jew operatur tal-?iti skond is-sens li ?eneralment jing?ata lil dawn it-termini. Madankollu, g?andu ji?i ddeterminat jekk din il-kumpannija teffettwax tran?azzjonijiet identi?i g?al dawk effettwati minn tali a?ent jew operatur.

24 G?andu ji?i kkonstatat li fil-kuntest ta' l-attivitajiet tag?ha marbutin mal-programmi "High-School" u "College", iSt teffettwa tran?azzjonijiet identi?i, jew almenu simili, g?al dawk ta' a?ent ta'

l-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?alihom 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 operaturi ekonomi?i 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-possibbiltà 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, i??itata iktar 'il fuq, ma jikkon?ernawx kwistjoni dwar l-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, g?andu ji?i kkonstatat li dak li ?ie ppre?i?at f'dik is-sentenza m'g?andu ebda in?idenza fuq l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 ta' din id-Direttiva.

34 ?ertament huwa veru li l-imsemmi Artikolu ma jinkludix definizzjoni tal-kun?ett ta' vja??. Madankollu, g?all-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' dan l-Artikolu, mhuwiex ne?essarju li l-elementi kostituttivi tal-vja??i ji?u ppre?i?ati minn qabel. Fil-fatt, din id-dispo?izzjoni hija applikabbli sakemm l-operatur ekonomiku kkon?ernat jikkwalifika b?ala operatur ekonomiku ta' l-iskema spe?jali g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar, ja?ixxi mal-klijenti f'ismu u ju?a g?at-tran?azzjonijiet tieg?u provvisti u servizzi ta' persuni taxxabbli o?ra. B'mod partikolari, g?at-tran?azzjonijiet li fir-rigward tag?hom operatur ekonomiku g?andu ji?i 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, an?illari jew le, tas-servizz ta' l-ivvja??ar.

35 Barra minn hekk, kieku l-osservazzjonijiet ippre?entati f'dan ir-rigward, b'mod partikolari mill-Gvern ?ermani? kellhom ji?u segwiti, l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva jkun applikabbli skond l-g?an tal-vja?? offrut u t-tul tas-so??orn fl-Istat ta' destinazzjoni. Tali interpretazzjoni jkollha b?ala ri?ultat i?-?ieda ta' kundizzjoni supplementari fir-rigward ta' l-applikazzjoni eventwali ta' l-imsemmi Artikolu.

36 M'hemm xejn li jippermetti li ji?i konklu? li l-le?i?latur Komunitarju ried jillimita l-kamp ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva skond ?ew? elementi me?uda flimkien jew separatament, ji?ifieri l-g?an tal-vja?? u t-tul tas-so??orn fl-Istat ta' destinazzjoni. Konklu?joni differenti f'dan ir-rigward tinvolvi r-riskju li l-portata ta' l-imsemmi Artikolu ti?i ?arament ristretta u tkun inkompatibbli ma' l-iskema spe?jali stabbilita minn dan l-Artikolu.

37 Barra minn hekk, huwa ?ar li tali kundizzjoni supplementari, fir-rigward ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva, tista' to?loq distinzjoni bejn l-operaturi ekonomi?i skond l-g?an tas-so??orn li joffru fl-Istat ta' destinazzjoni u bla dubju twassal g?al distorsjoni fil-kompetizzjoni bejn l-operaturi ekonomi?i kkon?ernati u tikkomprometti l-applikazzjoni uniformi ta' din id-Direttiva.

38 Fit-tieni lok, il-Gvern ?ermani? jikkunsidra li l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva mhuwiex applikabbli g?all-kaw?a, inkwantu t-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt li jikkon?ernaw it-ta?ri? u t-tag?lim lingwistiku tal-klijenti tag?ha jaqg?u ta?t it-tran?azzjonijiet e?entati skond l-Artikolu 4(23) ta' l-UstG 1993. L-istess Gvern essenzjalment isostni li, fl-ipote?i li t-tran?azzjoni effettwata taqa' ratione materiae ta?t il-ka?ijiet ta' e?enzjoni pprovduti f'din id-Direttiva u b'mod partikolari fl-Artikolu 13 A(1)(i), l-iskema spe?jali ta' tassazzjoni pprovduta fl-imsemmi Artikolu 26 ma tkunx applikabbli.

39 F'dan ir-rigward, m'hemm xejn li jippermetti li ji?i kkunsidrat li l-applikazzjoni ta' l-imsemmi Artikolu 26 titbiddel skond din l-ipote?i. G?andu ji?i mfakkar li, g?at-tran?azzjonijiet li jikkon?ernaw il-provvisti u s-servizzi ta' terzi li g?alihom operatur ekonomiku ji?i ntaxxat skond dan l-istess Artikolu, l-uniku kriterju rilevanti huwa dak ibba?at fuq in-natura, an?illari jew le, tas-servizz ta' l-ivvja??ar.

40 Barra minn hekk, huwa importanti li ji?i mfakkar li l-iskema istitwita mill-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva li tfittex li tadatta r-regoli applikabbli dwar il-VAT g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar u g?all-operaturi li joffru servizzi identi?i jew simili g?al dawn, hija skema spe?jali ta' tassazzjoni u mhux skema spe?jali ta' e?enzjoni applikabbli g?al ?erti attivitajiet effettwati minn dawn l-operaturi.

41 Ta?t dawn i?-?irkustanzi, l-argument mag?mul f'dan il-ka? mill-Gvern ?ermani? mhuwiex rilevanti u, g?aldaqstant, ma ji??ustifikax in-nuqqas ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 26 tas-Sitt

Direttiva fil-kaw?a prin?ipali.

42 Madankollu, din il-konstatazzjoni ma timplikax li ebda argument ma jista' ji?i bba?at fuq l-iskema ta' e?enzjonijiet ipprovduta fit-Titolu X tas-Sitt Direttiva, meta titqajjem il-kwistjoni ta' applikazzjoni eventwali ta' l-imsemmi Artikolu.

43 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i mfakkar li l-Artikolu 26(3) jipprovdi li, jekk it-tran?azzjonijiet fdati mill-a?ent ta' l-ivvja??ar lill-persuni taxxabbli o?rajn huma mwettqa mit-tali persuni barra l-Komunità, is-servizz ta' l-a?ent ta' l-ivvja??ar g?andu jkun trattat b?ala attività e?enti intermedjarja ta?t Artikolu 15(14) tas-Sitt Direttiva. Isegwi li l-le?i?latur Komunitarju ma eskludiex il-possibbiltà li xi dispo?izzjonijiet ta' l-iskema ta' e?enzjoni tal-VAT ipprovduta f'din id-Direttiva ji?u applikati fil-kuntest tat-tran?azzjonijiet effettwati skond l-Artikolu 26 ta' din id-Direttiva.

44 Madankollu, ebda argument ma jista' ji?i bba?at fuq l-Artikolu 26(3) tas-Sitt Direttiva biex jing?ad li l-iskema spe?jali g?all-a?enti ta' l-ivvja??ar ipprovduta fiha mhijiex applikabbli g?al dan il-ka? min?abba li t-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt huma, meta jitqiesu l-g?an u n-natura tag?hom, e?enti. Fil-fatt, skond l-imsemmi Artikolu 26(3), il-kriterju rilevanti li bis-sa??a tieg?u tran?azzjoni tista' ti?i e?entata mill-VAT skond din id-dispo?izzjoni ma jqisx, kif isostni l-Gvern ?ermani?, l-g?an u n-natura tat-tran?azzjoni effettwata b'dan il-mod, i?da jag?ti kas tal-post fejn ji?i pprovdut is-servizz.

45 Fi kwalunkwe ka?, anki jekk it-tran?azzjonijiet effettwati minn iSt li jikkon?ernaw it-ta?ri? u t-tag?lim lingwistiku tal-klijenti tag?ha jaqg?u ta?t it-tran?azzjonijiet e?entati skond l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, dan l-Artikolu ma jistax ji?i applikat inkwantu jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju li iSt hi kumpannija kummer?jali u mhux entità rregolata mid-dritt pubbliku jew entità simili li g?alihom jirreferi l-imsemmi Artikolu. Jekk id-dispo?izzjonijiet ta' dan l-istess Artikolu ji?u applikati g?al kumpannija b?al iSt, dan jimplika interpretazzjoni estensiva ta' l-iskema ta' e?enzjoni pprovduta fl-imsemmija Direttiva.

46 G?andu ji?i rrilevat li, skond ?urisprudenza kostanti, it-termini u?ati biex ji?u ddefiniti l-e?enzjonijiet koperti mill-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva g?andhom jing?ataw interpretazzjoni restrittiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Marzu 2005, Arthur Anderson, C-472/03, ?abra p. I-1719, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

47 Minn dan isegwi li l-argument mag?mul f'dan il-ka? mill-Gvern ?ermani? ma jistax ji?i a??ettat, fi kwalunkwe ka?.

48 Jirri?ulta mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha li t-twe?iba g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 26 tas-Sitt Direttiva 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.

Fuq l-ispejje?

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

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (it-Tieni Awla) taqta' u tidde?iedi li:

L-Artikolu 26 tas-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 (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?.