

Kawża C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland vs West-Friesland (Horizon College)

vs

Staatssecretaris van Financiën

(talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mill-Hoge Raad der Nederlanden)

“Sitt Direttiva tal-VAT — Eżenzjonijiet — Artikolu 13A(1)(i) u (2) — Għalliem impjegat minn stabbiliment edukattiv ipprovdut, bi tlas, lil stabbiliment edukattiv ieor”

Sommarju tas-Sentenza

1. *Dispożizzjonijiet fiskali – Armonizzazzjoni tal-liġijiet – Taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud – Eżenzjonijiet previsti mis-Sitt Direttiva*

(Direttiva tal-Kunsill 77/388, Artikolu 13A(1)(i))

2. *Dispożizzjonijiet fiskali – Armonizzazzjoni tal-liġijiet – Taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud – Eżenzjonijiet previsti mis-Sitt Direttiva*

(Direttiva tal-Kunsill 77/388, Artikolu 13A(1)(i) u (2))

1. L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta’ l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?, għandu ji?i interpretat fis-sens li t-termini “edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?g?a?ag?, skola jew edukazzjoni ta’ l-università, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did” ma jkoprox il-fatt li għalliem ji?i pprovdut lil stabbiliment edukattiv, bi tlas, fis-sens ta’ din l-istess dispożizzjoni, f’liema stabbiliment dan l-għalliem jipprovd, temporanjament, servizzi ta’ tagħlim ta?t ir-responsabbiltà ta’ dan l-istabbiliment, anki jekk l-istabbiliment li jipprovd dawn is-servizzi ikun huwa stess entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew organizzazzjoni o?ra rrikonoxxuta mill-Istat Membru kkon?ernat, b?ala li għandha għanijiet simili.

Huwa veru li t-trasferiment ta’ għarfien u ta’ kompetenzi bejn għalliem u l-istudenti huwa element partikolarment importanti ta’ l-attività edukattiva. Madankollu, l-eżistenza ta’ tali trasferiment, wa?edha, mhijiex bi?ejjed sabiex tikkwalifika s-sempli?i fatt li għalliem ji?i pprovdut lil stabbiliment edukattiv biex jipprovd servizzi edukattivi ta?t ir-responsabbiltà ta’ dan l-istabbiliment. Fil-fatt, l-attività edukattiva msemija fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva hija komposta minn ?abra ta’ elementi li jinkludu simultanjament dawk relatati mar-relazzjonijiet bejn għalliem u studenti kif ukoll dawk li jiffurmaw il-kuntest organizzattiv ta’ l-istabbiliment in kwistjoni.

(ara l-punti 18-20, 24 u disp.1)

2. L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva 77/388, moqri flimkien ma’ l-Artikolu 13A(2), għandu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li għalliem ji?i pprovdut, bi tlas, lil stabbiliment edukattiv fejn dan l-għalliem jipprovd, temporanjament, servizzi ta’ tagħlim ta?t ir-responsabbiltà ta’ dan l-istabbiliment jista’ jikkostitwixxi tranżazzjoni e?entata mit-taxxa fuq il-valur mi?jud meta s-servizzi pprovduti huma “relatati mill-qrib” ma’ l-edukazzjoni fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni, jekk tali sekondar huwa l-

mezz li bih wie?ed jibbenefika a?jar mill-edukazzjoni kkunsidrata b?ala s-servizz prin?ipali, ta?t il-kundizzjoni, madankollu, li hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika:

– li dan is-servizz prin?ipali kif ukoll il-provvista li hija relatata mill-qrib mieg?u jkunu pprovduti minn entitajiet imsemmija fl-imsemmi Artikolu 13A(1)(i), fid-dawl, meta jkun il-ka?, ta' kundizzjonijiet eventwalment implementati mill-Istat Membru kkon?ernat b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 13A(2)(a) ta' dan l-Artikolu,

– li din il-provvista tkun ta' natura jew ta' kwalità tali li, ming?ajr rikors g?al tali servizz, ma jistax ji?i ggarantit li l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefi?jarju u, g?aldaqstant, l-edukazzjoni li jibbenefikaw minnha l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, ikollha valur ekwivalenti, u

– li tali provvista mhijiex essenzjalment inti?a li jinkiseb d?ul addizzjonali mit-twettiq ta' tran?azzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' l-impri?i kummer?jali su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud.

(ara l-punt 46 u disp. 2)

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

14 ta' ?unju 2007(*)

“Sitt Direttiva tal-VAT – E?enzjonijiet – Artikolu 13A(1)(i) u (2) – G?alliem impjegat minn stabbiliment edukattiv ipprovdut, bi ?las, lil stabbiliment edukattiv ie?or”

Fil-kaw?a C?434/05,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), permezz ta' de?i?joni tat-2 ta' Di?embru 2005, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-istess jum, fil-pro?edura

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord?Kennemerland/West?Friesland (Horizon College)

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn A. Rosas, President ta' Awla, J. Klu?ka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (Relatur) u P. Lindh, Im?allfin,

Avukat ?enerali: E. Sharpston,

Re?istratur: R. Grass,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta ta' 14 ta' Diċembru 2006,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), minn G. C. Bulk, advocaat, u A. van Dongen, adviser,
- għall-Gvern Olandiż, minn H. G. Sevenster u P. van Ginneken, bħala aġenti,
- għall-Gvern Grieg, minn E. Mamouna, O. Patsopoulou u S. Trekli, kif ukoll minn K. Georgiadis u S. Spyropoulos, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u A. Weimar, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta ta' 8 ta' Marzu 2007, tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dʒul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ʒU L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ʒiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), stabbilit f'Alkmaar (l-Olanda) (iktar 'il quddiem "Horizon College") u Staatssecretaris van Financiën (Segretarju ta' l-Istat għal Finanzi) wara avviż ta' aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") maʒru kontra tiegħu minn dan ta' l-aġġar.

Il-kuntest ʒuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

"A. Eʒenzjonijiet għal ʒertu attivitajiet fl-interess pubbliku

1. Mingħajr preʒudizzju għal disposizzjonijiet oʒrajn tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeʒentaw li ʒejjin taʒt kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għal skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ʒara tat-tali eʒenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli:

[...]

(i) edukazzjoni tat-tfal jew taʒ-ʒaʒagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taʒriʒ vokazzjonali jew taʒriʒ mill-ʒdid, inkluʒi l-provvista ta' servizzi u ta' oʒġetti li huma relatati mill-qrib magħhom, [ipprovduti minn] l-entitajiet regolati mid-dritt pubbliku li għandhom [i]t-tali għan tagħhom jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru konʒernat [bħala] li għandhom oʒġetti[vi] simili;

[...]

2. (a) L-Istati Membri jistgħu jagħmlu l-għoti lill-entitajiet għajr dawk regolati mid-drift pubbiku ta' kull eżenzjoni pprovduta f'(1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta' dan l-Artikolu soqfett [f']kull ka' individwali għal [waqda] jew iktar mill-kondizzjonijiet li jsejnin:

- huma m'għandhomx [sistematikament] jimmiraw biex jagħmlu profitt, imma kwalunkwe profitti li mandanakollu jirriultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti,
- huma għandhom ikunu mmaniġġati [u] amministrati fuq bażi essenzjalment volontarja minn persuni li m'għandhomx interess dirett jew indirett, jew huma nfushom jew b'intermedji, fir-riultati ta' l-attivitajiet konċernati,
- huma għandhom iktar prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliki jew li ma jsejnedux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta' dawk is-servizzi li m'humiex soqfetti għall-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk miqsuma għal servizzi simili minn [im]priki kummerċjali soqfetti għat-taxxa fuq il-valur miqjud,
- eżenzjoni tas-servizzi konċernati m'għandiex toqloq tfixkil ta' kompetizzjoni b'tali mod li tpoqfi fi qvantaq l-impriki kummerċjali responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miqjud.

(b) Il-provvista ta' servizzi jew oqfetti m'għandhomx jagħtu eżenzjoni kif pprovduti f'(1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) fuq jekk:

- m'huwiex essenzjali għat-transazzjonijiet eżenti,
- l-iskop bażiku tiegħu h[u] li tikseb id-dqul addizzjonali għall-organizzazzjoni billi twettaq transazzjonijiet li huma b'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impriki responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miqjud".

Il-leqilazzjoni nazzjonali

4 L-Artikolu 11(1) tal-Liġi ta' l-1968 dwar it-taxxa fuq id-dqul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting 1968) tat-28 ta' june 1968 (Staatsblad 1968, Nru 329), jipprovdli li:

"Bla q'sara għall-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta' regolament ta' l-amministrazzjoni pubblika, is-segwenti għandhom ikunu eżenti mit-taxxa:

[...]

o. il-provvista ta':

1° servizzi ta' tagħlim, minn stabbilimenti mwaqqfa għal dan il-għan, kif iddefiniti minn jew b'applikazzjoni ta' liqijiet li jirregolaw l-edukazzjoni soqfetti, skond kundizzjonijiet stabbiliti mil-liqi, għall-ispezzjoni nazzjonali ta' l-iskola jew għal kontroll ieor li jsir mill-Ministru inkarigat mis-servizzi ta' tagħlim ikkonċernati;

2° servizzi ta' tagħlim li jiġu indikati permezz ta' regolament ta' l-amministrazzjoni pubblika, li jista' jissewifika li l-eżenzjoni għandha tapplika biss fir-rigward ta' imprendituri li m'għandhomx għan ta' li jagħmlu profitt minn tagħlim b'qal dan;

[...]"

Il-kawza prinċipali u d-domandi preliminari

5 Skond id-de?i?joni tar-rinviju, Horizon College huwa “stabbiliment edukattiv”.

6 Matul is-snin rilevanti fir-rigward tal-kaw?a prin?ipali, Horizon College pprovda u?ud mill-g?alliema tieg?u lil stabbilimenti edukattivi o?ra (iktar ‘il quddiem l-“istabbilimenti benefi?jarji”) fejn huma e?er?itaw il-professjoni tag?hom ta?t ir-responsabbiltà ta’ kull wie?ed minn dawn l-istabbilimenti.

7 G?al kull sekondar, ?ie konklu? kuntratt bejn Horizon College, l-g?alliem ikkon?ernat u l-istabbiliment benefi?jarju. Skond it-termini tal-kuntratti, kien l-istabbiliment benefi?jarju li kellu jiddefinixxi x-xog?ol ta’ l-g?alliem ikkon?ernat billi jie?u in kunsiderazzjoni t-tul tas-sekondar u l-funzjoni ta’ l-g?alliem f’Horizon College. L-istabbiliment benefi?jarju kien ukoll obligat i?allas l-assigurazzjoni g?ar-responsabbiltà ?ivili g?all-perijodu li matulu l-g?alliem ikkon?ernat kien issekondat. Is-salarju ta’ dan l-g?alliem kompli j?i m?allas minn Horizon College. L-istabbiliment benefi?jarju kien obligat li jirrimborsa dan il-?las, ming?ajr ?ieda, lil Horizon College, li ma talabx VAT.

8 L-ispettur tat-taxxi kompetenti nnotifika lil Horizon College b’avvi? ta’ a??ustament fir-rigward tal-VAT dovuta g?as-snin 1995 sa 1999, g?al ammont ta’ NLG 463 828, somma li ?iet imnaqqs g?al NLG 299 308 b’de?i?joni ta’ l-ispettur me?uda fuq talba ta’ dan l-istabbiliment.

9 Horizon College appella minn din id-de?i?joni quddiem il-Gerechtshof te Amsterdam, li ?a?ad dan l-appell b?ala infondat b’sentenza tat-3 ta’ Novembru 2003, min?abba li, b?ala prin?ipju, is-servizzi in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma jaqg?ux ta?t l-e?enzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

10 Horizon College appella fil-kassazzjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema).

11 Peress li kkunsidrat li s-soluzzjoni tal-kaw?a li tressqet quddiemha tiddependi mill-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva u, b’mod partikolari, mill-kun?ett ta’ “edukazzjoni” imsemmi fl-Artikolu 13A(1)(i) ta’ din id-Direttiva, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“(1) L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li jfisser li l-provvista ta’ l-edukazzjoni tinkludi l-fatt li g?alliem ji?i pprovdut, bi ?las, lil istituzzjoni edukattiva sabiex ikun jista’ jipprovdi, temporanjament, servizzi ta’ tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta’ dik l-istutizzjoni edukattiva?

(2) Jekk ir-risposta g?al din id-domanda hija fin-negattiv, il-kun?ett ta’ “servizzi relatati mill-qrib ma’ l-edukazzjoni” jista’ ji?i interpretat b?ala li jinkludi s-servizz deskritt fl-ewwel domanda?

(3) Ir-risposti g?al dawn id-domandi huma affettwati mill-fatt li l-entità li tipprovdi l-g?alliem hija wkoll istituzzjoni edukattiva?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

12 Permezz ta’ l-ewwel domanda tag?ha, moqrija flimkien mat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-kliem “edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?g?a?ag?, skola jew edukazzjoni ta’ l-università, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did” li jinsabu f’din id-dispo?izzjoni, jirrigwardaw is-sitwazzjoni ta’ stabbiliment edukattiv fis-sens ta’ din l-istess dispo?izzjoni li jipprovdi, bi ?las, g?alliem lil stabbiliment benefi?jarju fejn dan l-g?alliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta’ tag?lim ta?t ir-

responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment ta' l-a??ar.

13 Horizon College jikkunsidra li r-risposta g?al din id-domanda g?andha tkun fil-po?ittiv, peress li t-trasferiment effettiv ta' g?arfien u ta' kompetenzi, li jse?? direttament bejn g?alliem u l-istudenti indipendentement mill-istruttura ?uridika li fiha jsir tali trasferiment, jikkostitwixxi l-essenza stess ta' l-edukazzjoni. Il-Gvern Grieg u Olandi?, kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropew, isostnu li r-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun fin-negattiv.

14 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva huwa inti? sabiex je?enta ?erti attivitajiet ta' interess ?enerali mill-VAT. Madankollu, din l-e?enzjoni ma tikkon?ernax l-attivitajiet kollha ta' interess ?enerali, i?da dawk biss li huma elekti fih u deskritti b'mod dettaljat ?afna (ara s-sentenzi tat-12 ta' Novembru 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, ?abra p. I?7053, punt 18; ta' l-1 ta' Di?embru 2005, Ygeia, C?394/04 u C?395/04, ?abra p. I?10373, punt 16, u ta' l-14 ta' Di?embru 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 24).

15 Skond il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, l-e?enzjonijiet stipulati fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jikkostitwixxu kun?etti awtonomi tad-dritt Komunitarju li g?andhom l-g?an li jevitaw diver?enzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru g?al ie?or (ara s-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C?349/96, ?abra p. I?973, punt 15; tat-8 ta' Marzu 2001, Skandia, C?240/99, ?abra. p. I?1951, punt 23, u Ygeia, i??itata iktar 'il fuq, punt 15).

16 It-termini u?ati sabiex ji?u indikati dawn l-e?enzjonijiet g?andhom ji?u interpretat b'mod strett, peress li huma e??ezzjonijiet g?all-prin?ipju ?enerali li jistabbilixxi li l-VAT g?andha tin?abar fuq is-servizzi kollha pprovduti bi ?las minn persuna taxxabbli (ara s-sentenzi ta' l-20 ta' ?unju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C?287/00, ?abra p. I?5811, punt 43, u ta' l-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen, C-8/01, ?abra p. I?13711, punt 36). Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dawn it-termini g?andha tkun konformi ma' l-g?anijiet m?addna mill-imsemmija e?enzjonijiet u g?andha t?ares l-e?i?enzi tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali inerenti g?as-sistema komuni tal-VAT (ara s-sentenzi tas-6 ta' Novembru 2003, Dornier, C?45/01, ?abra p. I?12911, punt 42; tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C?498/03, ?abra p. I?4427, punt 29, u tat-8 ta' ?unju 2006, L.u.P., C?106/05, ?abra p. I?5123, punt 24). G?aldaqstant, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini u?ati sabiex ji?u ddefiniti l-e?enzjonijiet stipulati fl-imsemmi Artikolu 13 g?andhom ji?u interpretati b'mod li jipprivahom mill-effetti tag?hom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Novembru 2004, Temco Europe, C?284/03, ?abra p. I?11237, punt 17, kif ukoll, fir-rigward ta' l-edukazzjoni ta' l-università, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, i??itata iktar 'il fuq, punt 47).

17 L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi ebda definizzjoni tad-diversi forum ta' edukazzjoni msemmija f'din id-dispo?izzjoni.

18 Huwa veru li, kif isostni essenzjalment Horizon College, it-trasferiment ta' g?arfien u ta' kompetenzi bejn g?alliem u l-istudenti huwa element partikolarment importanti ta' l-attività edukattiva.

19 Madankollu, fir-rigward ta' l-e?i?enzi tal-?urisprudenza msemmija fil-punti 14 sa 16 ta' din is-sentenza, l-e?istenza ta' tali trasferiment, wa?edha, mhijiex bi??ejjed sabiex tikkwalifika s-sempli?i fatt li g?alliem ji?i pprovdut lil stabbiliment edukattiv biex jipprovidi servizzi edukattivi ta?t ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, b?ala attività edukattiva.

20 Fil-fatt, kif essenzjalment sostniet il-Kummissjoni matul is-seduta, l-attività edukattiva msemmija fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva hija komposta minn ?abra ta' elementi li jinkludu simultanjament dawk relatati mar-relazzjonijiet bejn g?alliema u studenti kif ukoll dawk li jiffirmaw

il-kuntest organizzattiv ta' l-istabbiliment in kwistjoni.

21 Madankollu, kif indikat fil-punt 7 ta' din is-sentenza, skond it-termini tal-kuntratti ta' sekondar fil-kawża prinċipali, kien l-istabbiliment benefiċjarju li kellu jiddefinixxi x-xogħol ta' l-għalliem ikkonfermat billi jien in kunsiderazzjoni t-tul tas-sekondar u l-funzjoni ta' l-għalliem f'Horizon College. L-istabbiliment benefiċjarju kien, barra minn dan, obligat li jassigura l-għalliem għall-perijodu li matulu dan ta' l-ażżar kien issekondat.

22 Għaldaqstant, il-fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment benefiċjarju f'tali kundizzjonijiet ma jistax jiġi kkunsidrat, fih innifsu, b'ala attività li tista' taqta' ta' il-kunnett ta' "edukazzjoni" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva. Kif isostnu essenzjalment il-Gvern Grieg u l-Gvern Olandiż kif ukoll il-Kummissjoni, il-kuntratt konkluż bejn Horizon College, l-istabbiliment benefiċjarju u l-għalliem ikkonfermat huwa intiż biss sabiex jiffaċilita l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefiċjarju.

23 Din l-interpretazzjoni ma tistax tiġi invalidata mill-fatt, li jikkostitwixxi s-suq ta' tat-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, li l-istabbiliment li jipprovdi l-għalliem huwa hu stess, b'all-istabbiliment benefiċjarju, stabbiliment edukattiv fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, għalkemm tranżazzjoni partikolari ma taqax minnha nnifisha ta' il-kunnett ta' "edukazzjoni", il-fatt li ssir minn entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew minn organizzazzjoni oħra rikonoxxuta mill-Istat Membru kkonfermat b'ala li għandha għanijiet simili, ma jistax ibiddel din l-analiżi.

24 Għaldaqstant ir-risposta għall-ewwel domanda, moqrija flimkien mat-tielet domanda, għandha tkun li l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li t-termini "edukazzjoni tat-tfal jew ta' għalliem", skola jew edukazzjoni ta' l-università, ta' riżervazzjonali jew ta' riżerv mill-istat" ma jkoprox il-fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment edukattiv, bi qas, fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni, f'liema stabbiliment dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim ta' ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, anki jekk l-istabbiliment li jipprovdi dawn is-servizzi ikun huwa stess entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew organizzazzjoni oħra rikonoxxuta mill-Istat Membru kkonfermat, b'ala li għandha għanijiet simili.

Fuq it-tieni domanda

25 Permezz tat-tieni domanda, li għandha tinqara mat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt, għal stabbiliment edukattiv fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, li jipprovdi għalliem, bi qas, lil stabbiliment benefiċjarju sabiex jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim ta' ir-responsabbiltà ta' din l-istituzzjoni, jista' jiġi eżentat mil-VAT b'ala provvista ta' servizzi "li huma relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni, fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni.

26 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li din il-kwistjoni tqum fir-rigward ta' sitwazzjoni fejn għalliem huwa pprovdut b'ala korrispettiv għal qas magħmul mill-istabbiliment benefiċjarju lill-istabbiliment li jkun pprovdut l-għalliem, u fejn l-ammont ta' dan il-qas ikun ekwivalenti għas-salarju magħall minn dan l-istabbiliment ta' l-ażżar lill-għalliem ikkonfermat.

27 L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi ebda definizzjoni tal-kunnett ta' provvista ta' servizzi "li huma relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni (ara, fir-rigward ta' l-edukazzjoni ta' l-università, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, iġitata iktar 'il fuq, punt 46). Madankollu, mit-termini stess ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li hija ma tikkonfermax il-provvista ta' servizzi u ta' oġġetti li magħandhom ebda rabta ma' l- "edukazzjoni tat-tfal jew ta' għalliem", skola jew edukazzjoni ta' l-università, ta' riżerv vokazzjonali jew ta' riżerv mill-istat".

28 Il-provvista ta' servizzi u ta' o??etti ma tistax ti?i kkunsidrata b?ala "relatati mill-qrib" ma' l- edukazzjoni, b'tali mod li jibbenefikaw mill-istess sistema fiskali ta?t l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, ?lief meta huma effettivament ipprovduti b?ala servizzi an?illari g?al din l-edukazzjoni, li tikkostitwixxi l-provvista prin?ipali (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza, C?76/99, ?abra p. l?249, punti 27 sa 30; Dornier, i??itata iktar 'il fuq, punti 34 u 35, kif ukoll Ygeia, i??itata iktar 'il fuq, punti 17 u 18).

29 Mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li provvista tista' tkun ikkunsidrata b?ala an?illari g?al provvista prin?ipali meta hija ma tikkostitwixxi g?an fiha nnifisha, i?da meta tkun il-mezz sabiex wie?ed jibbenefika a?jar mis-servizz prin?ipali (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C-308/96 u C-94/97, ?abra p. l-6229, punt 24; CPP, i??itata iktar 'il fuq, punt 30; Dornier, i??itata iktar 'il fuq, punt 34, u Ygeia, i??itata iktar 'il fuq, punt 19).

30 Kif Horizon College u l-Kummissjoni jsostnu essenzjalment, il-fatt, g?al stabbiliment edukattiv, li jipprovd i g?alliem lil stabbiliment edukattiv ie?or sabiex jipprovd i, temporanjament, servizzi ta' tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta' dan ta' l-a??ar jikkostitwixxi tran?azzjoni li, b?ala prin?ipju, hija ta' natura li ti?i kkwalifikata b?ala provvista ta' servizzi relatati mill-qrib ma' l- edukazzjoni. Fil-fatt, f'ka? ta' nuqqas temporanju ta' g?alliema f?erti stabbilimenti edukattivi, il-fatt li g?alliema kkwalifikati, li ja?dmu ma' stabbilimenti edukattivi o?ra, ji?u pprovduti lil daw k li jkollhom nuqqas, jippermetti lill-istudenti jibbenefikaw, f'kundizzjonijiet a?jar, mill-edukazzjoni pprovduta mill-istabbilimenti benefi?jarji.

31 Din il-konklu?joni ma tistax ti?i invalidata bil-fatt, enfasizzat mill-Gvern Grieg u mill-Gvern Olandi?, li s-sekondar ta' l-g?alliema kkon?ernati huwa ta' benefi??ju g?all-istabbilimenti benefi?jarji ming?ajr m'hemm relazzjoni diretta bejn Horizon College u l-istudenti ta' dawn l-a??ar stabbilimenti. Bl-istess mod, il-fatt, osservat mill-Gvern Olandi?, li s-sekondar ta' g?alliema huwa tran?azzjoni distinta mill-edukazzjoni pprovduta minn Horizon College g?al rasu, m'g?andux impatt fuq din il-konklu?joni.

32 Fil-fatt, sabiex l-istudenti ta' stabbilimenti benefi?jarji jkunu jistg?u jibbenefikaw minn kundizzjonijiet a?jar ta' edukazzjoni pprovduta minn dawn l-istabbilimenti, mhuwiex me?tie? li l-provvista ta' servizzi relatati mill-qrib ma' din l-edukazzjoni jkunu pprovduti direttament lil dawn l-istudenti. Barra minn dan, nuqqas ta' relazzjoni mill-qrib bejn l-attività prin?ipali ta' l-istabbiliment li jipprovd i l-g?alliema, minn na?a, u l-attività sekondarja ta' dan ta' l-a??ar li tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi relatati mill-qrib mat-tag?lim, min-na?a l-o?ra, huwa, b?ala prin?ipju, irrilevanti.

33 Madankollu, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva hija su??etta g?al ?erti kundizzjonijiet, li jirri?ultaw minn dan l-istess Artikolu.

34 Fl-ewwel lok, kemm it-tran?azzjoni prin?ipali ta' edukazzjoni u kif ukoll il-provvista ta' o??etti jew servizzi li huma relatati mill-qrib ma' tali tran?azzjoni g?andhom ji?u mwettqa minn wie?ed mill-organizzazzjonijiet msemmija fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

35 Fil-fatt, kif jirri?ulta mit-termini ta' dan l-Artikolu 13A(1)(i), sabiex is-sekondar ta' g?alliema lil stabbilimenti benefi?jarji jkun jista' ji?i e?entat ta?t din id-dispo?izzjoni, huwa me?tie? li t-tran?azzjoni tkun imwettqa minn entità regolata mid-dritt pubbliku li g?andha g?an edukattiv jew minn organizzazzjoni o?ra rikonoxxuta mill-Istat Membru kkon?ernat li g?andha g?anijiet simili. Kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju u, b'mod partikolari, mit-tielet domanda mag?mula, tali kundizzjoni tista' ti?i sodisfatta fil-kaw?a prin?ipali.

36 Barra minn dan, mill-ewwel in?i? ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li, sabiex

provvista ta' o??etti jew servizzi ma tkunx esklu?a mill-e?enzjoni prevista, b'mod partikolari, fl-Artikolu 13A(1)(i), it-tran?azzjoni prin?ipali li mag?ha hija strettament relatata tali provvista g?andha tkun hija stess tran?azzjoni e?enti (ara s-sentenza tad-9 ta' Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, ?abra p. l?1385, punt 22).

37 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i nnotat li, abba?i tad-de?i?joni tar-rinviju, l-istabbilimenti benefi?jarji huma, huma stess "stabbilimenti edukattivi fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva".

38 Fit-tieni lok, kif jirri?ulta wkoll mill-ewwel in?i? ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' servizzi u o??etti li huma relatati mill-qrib mat-tran?azzjonijiet prin?ipali msemmija b'mod partikolari fl-Artikolu 13A(1)(i) tista' tibbenefika mill-e?enzjoni fil-ka? biss li tkun essenzjali g?at-tran?azzjonijiet e?enti (ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi ??itati iktar 'il fuq Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, punt 48; Ygeia, punt 26, u Stichting Kinderopvang Enschede, punt 25).

39 Sabiex tkun ikkwalifikata b'dan il-mod, is-sekondar temporanju ta' g?alliema, b?al dak li huwa s-su??ett tal-kaw?a prin?ipali, g?andu jkun ta' natura jew kwalità tali li, ming?ajr il-provvista ta' tali servizz, ma jkunx jista' ji?i ggarantit li t-tag?lim ipprovdut mill-istabbilimenti benefi?jarji u, g?aldaqstant, dak li jibbenefikaw minnu l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, ikollu valur ekwivalenti (ara, b'analo?ija, is-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, i??itata iktar 'il fuq, punti 27, 28 u 30).

40 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i mfakkar, kif isostni l-Gvern Olandi?, li ma jistax ji?i esklu? li je?istu a?enziji ta' rekluta?? kummer?jali li s-servizzi tag?hom mhumix e?enti, u li l-attività tag?hom tikkonsisti, b'mod partikolari, fit-tisli ta' g?alliema lil skejjel jew universitajiet. Fil-kaw?a prin?ipali, sabiex ikun ikkunsidrat b?ala indispensabbli g?all-edukazzjoni pprovduta mill-istabbilimenti benefi?jarji, is-sekondar ta' g?alliema minn Horizon College g?andu jkun – min?abba, per e?empju, il-kwalifiki tal-persunal in kwistjoni jew il-flessibbiltà tat-termini tas-sekondar tag?hom –, ta' natura tali li l-istess livell u l-istess kwalità ta' edukazzjoni ma jistg?ux ji?u ggarantiti permezz tas-sempli?i rikors g?al tali a?enziji ta' rekluta?? kummer?jali.

41 Hija l-qorti tar-rinviju, billi tie?u in kunsiderazzjoni t-totalità ta' l-elementi konkreti tal-kaw?a quddiemha, li g?andha tiddetermina n-natura indispensabbli jew le tas-servizzi pprovduti minn Horizon College.

42 Fit-tielet lok, skond it-tieni in?i? ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' servizzi u o??etti m'g?andhomx ji?u e?entati kif pprovdut fl-Artikolu 13A(1)(i) jekk l-iskop ba?iku tag?hom huwa li jiksbu d?ul addizzjonali billi jtwettqu tran?azzjonijiet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impri?i responsabbli g?all-?las tal-VAT.

43 Din l-e?enzjoni tikkostitwixxi espressjoni spe?ifika tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi, b'mod partikolari, milli l-provvisti ta' servizzi simili, li g?alhekk jinsabu f'kompetizzjoni bejniethom, ji?u trattati b'mod differenti f'dak li jirrigwarda l-VAT (ara s-sentenzi tat-23 ta' Ottubru 2003, il-Kummissjoni vs il-?ermanja, C-109/02, ?abra p. l-12691, punt 20, u Ygeai, i??itata iktar 'il fuq, punt 32).

44 Fil-kaw?a prin?ipali, hija g?alhekk il-qorti tar-rinviju li g?andha tistabbilixxi jekk billi ssekonda w?ud mill-g?alliema tieg?u lil stabbilimenti edukattivi o?ra, Horizon College kellux, essenzjalment, l-g?an li jikseb d?ul addizzjonali mit-twettiq ta' tran?azzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impri?i kummer?jali su??etti g?all-?las tal-VAT, b?all-a?enziji ta' rekluta?? kummer?jali. F'dan ir-rigward, il-fatt li stabbiliment li jwettag tali tran?azzjoni jir?ievi ?las li huwa ekwivalenti g?as-salarju li j?allas lill-g?alliema ssekondati mhuwiex bi??ejjed, fih innifsu, biex jistabbilixxi li din it-tran?azzjoni mhijjex inti?a biex tikseb d?ul addizzjonali.

45 Fl-a??ar, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 13A(2)(a) tas-Sitt Direttiva jag?ti lill-Istati Membri s-setg?a li jissu??ettaw l-g?oti ta' l-e?enzjoni pprovduta fl-Artikolu 13A(1)(i) lil entitajiet, g?ajr dawk regolati mid-dritt pubbiku, g?al wa?da jew i?jed mill-kundizzjonijiet stabbiliti fil-Artikolu 13A(2)(a). Il-qorti tar-rinviju g?andha tivverifika jekk din is-setg?a ?ietx implementata fl-Olanda u, jekk iva, jekk tali kundizzjonijiet japplikawx fil-kaw?a prin?ipali.

46 G?aldaqstant, ir-risposta g?at-tieni u g?at-tielet domandi mag?mula, li g?andhom jinqraw flimkien, g?andha tkun fis-sens li l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien ma' l-Artikolu 13A(2), g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li g?alliem ji?i pprovdut, bi ?las, lil stabbiliment edukattiv fejn dan l-g?alliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment jista' jikkostitwixxi tran?azzjoni e?entata mill-VAT meta s-servizzi pprovduti huma "relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, jekk tali sekondar huwa l-mezz li bih wie?ed jibbenefika a?jar mill-edukazzjoni kkunsidrata b?ala s-servizz prin?ipali, ta?t il-kundizzjoni, madankollu, li hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika:

– li dan is-servizz prin?ipali kif ukoll il-provvista li hija relatata mill-qrib mieg?u jkun pprovduti minn entitajiet imsemmija fl-imsemmi Artikolu 13A(1)(i), fid-dawl, meta jkun il-ka?, ta' kundizzjonijiet eventwalment implementati mill-Istat Membru kkon?ernat b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 13A(2)(a),

– li din il-provvista tkun ta' natura jew ta' kwalità tali li, ming?ajr rikors g?al tali servizz, ma jistax ji?i ggarantit li l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefi?jarju u, g?aldaqstant, l-edukazzjoni li jibbenefikaw minnha l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, jkollha valur ekwivalenti, u

– li tali provvista mhijjex essenzjalment inti?a li jinkiseb d?ul addizzjonali mit-twettiq ta' tran?azzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' l-impri?i kummer?jali su??etti g?all-VAT.

Fuq it-tielet domanda

47 Kif jirri?ulta mill-punti 12, 23, 24, 25, 34 et 35 ta' din is-sentenza, ir-risposta g?at-tielet domanda mag?mula tiffurma parti integrali mill-e?ami ta' l-ewwel ?ew? domandi kif ukoll ir-risposti li ng?ataw g?alhom. G?aldaqstant, m'hemmx lok li ting?ata risposta separata g?al din id-domanda.

Fuq l-ispejje?

48 Peress li 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 tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

1) **L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, 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, g?andu ji?i interpretat fis-sens li t-termini "edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?g?a?ag?, skola jew edukazzjoni ta' l-università,**

ta'ri? vokazzjonali jew ta'ri? mill-?did" ma jkopru il-fatt li g'alliem ji?i pprovdut lil stabbiliment edukattiv, bi ?las, fis-sens ta' din l-istess dispo?izzjoni, f'liema stabbiliment dan l-g'alliem jipprovd, temporanjament, servizzi ta' tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, anki jekk l-istabbiliment li jipprovd dawn is-servizzi ikun huwa stess entità regolata mid-drift pubblika li g'andha g'an edukattiv jew organizzazzjoni o?ra rrikonossuta mill-Istat Membru kkon?ernat, b?ala li g'andha g'anijiet simili.

2) L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva 77/388, li g'andu jinqara flimkien ma' l-Artikolu 13A(2), g'andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatt li g'alliem ji?i pprovdut, bi ?las, lil stabbiliment edukattiv fejn dan l-g'alliem jipprovd, temporanjament, servizzi ta' tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment jista' jikkostitwixxi tran?azzjoni e?entata mill-VAT meta s-servizzi pprovduti huma "relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, jekk tali sekondar huwa l-mezz li bih wie?ed jibbenefika a?jar mill-edukazzjoni kkunsidrata b?ala s-servizz prin?ipali, ta?t il-kundizzjoni, madankollu, li hija l-qorti tar-rinviju li g'andha tivverifika:

- li dan is-servizz prin?ipali kif ukoll il-provvista li hija relatata mill-qrib mieg?u jkun pprovdut minn entitajiet imsemmija fl-imsemmi Artikolu 13A(1)(i), fid-dawl, meta jkun il-ka?, ta' kundizzjonijiet eventwalment implementati mill-Istat Membru kkon?ernat b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 13A(2)(a),
- li din il-provvista tkun ta' natura jew ta' kwalità tali li, ming?ajr rikors g?al tali servizz, ma jistax ji?i ggarantit li l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefi?jarju u, g?aldaqstant, l-edukazzjoni li jibbenefikaw minnha l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, ikollha valur ekwivalenti, u
- li tali provvista mhijiex essenzjalment inti?a li jinkiseb d?ul addizzjonali mit-twettiq ta' tran?azzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' l-impri?i kummer?jali su??etti g?all-VAT.

Firem

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