Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TA’ L-AVUKAT ?ENERALI

SHARPSTON

ippre?entati fit-8 ta’ Marzu 20071(1)

Kaw?a C-434/05

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

vs

Staatssecretaris van Financiën

Kaw?a C-445/05

Werner Haderer

vs

Finanzamt Wilmersdorf

“VAT – E?enzjonijiet – G?alliema pprovduti, bi ?las, minn stabbiliment edukattiv g?al ie?or – Tag?lim ipprovdut lil studenti fi stabbiliment edukattiv, minn g?alliem indipendenti m?allas mill-istabbiliment”

1. Tnejn mill-e?enzjonijiet mill-VAT skond is-Sitt Direttiva jkopru(2), essenzjalment, l-edukazzjoni u s-servizzi relatati mill-qrib ipprovduti minn stabbilimenti edukattivi, u t-tag?lim mog?ti privatament minn g?alliema.

2. Dawn i?-?ew? talbiet g?al de?i?joni preliminari jirrigwardaw id-domandi dwar jekk dawn l-e?enzjonijiet jestendux g?al, minn na?a, l-provvista ta’ g?alliema minn skola g?al o?ra, u min-na?a l-o?ra, il-provvista ta’ tag?lim ?ewwa skola minn g?alliem indipendenti.

Is-Sitt Direttiva

3. Skond l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva(3), il-provvista ta’ servizzi bi ?las, minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali, hija su??etta g?all-VAT.

4. L-Artikolu 4(1) jiddefinixxi persuna taxxabbli b?ala persuna li “b’mod indipendenti” twettaq attività ekonomika li, skond l-Artikolu 4(2), tinkludi kull attività ta’ persuni li jipprovdu servizzi(4).

5. L-Artikolu 6(1) jiddefinixxi provvista ta’ servizzi b?ala “kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta’ o??etti […]”. (5) G?aldaqstant, m’hemm ebda lista ta’ servizzi li huma su??etti g?all-VAT, i?da huwa kkonfermat mill-Artikolu 9(2)(?) u (e), li jirrigwarda l-post tal-provvista ta’ ?erti servizzi, li servizzi relatati ma’ attivitajiet edukattivi u l-provvista ta’ g?alliema huma, b?ala

prin?ipju, taxxabbli. (6)

6. Madankollu, l-Artikolu 13A (“E?enzjonijet g?al ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku”),(7) jipprovdi, b’mod partikolari, li:

“1. [L]-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin […]:

[…]

(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, [ipprovduti minn] entitajiet regolati mid-dritt pubbliku li g?andhom [i]t-tali g?an tag?hom jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru kon?ernat [b?ala] li g?andhom o??etti[vi] simili;

(j) tag?lim mog?ti privatament minn g?alliema u jkopri edukazzjoni ta’ l-iskola jew ta’ l-università;

(k) ?ertu provvisti ta’ impjegati minn istituzzjonijet reli?ju?i jew filosofi?i g?all-iskopijiet [tas-]subparagrafi (b), (g), (h) (8) u (i) ta’ dan l-Artikolu u bil-?sieb tal-konfront spiritwali;

[…]

(2)(a) L-Istati Membri jistg?u jag?mlu l-g?oti lill-entitajiet g?ajr dawk regolati mid-dritt pubbiku ta’ kull e?enzjoni pprovduta f’(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n)(9) ta’ dan l-Artikolu so??ett, [f’]kull ka? individwali, g?al [wa?da] jew i?jed mill-kondizzjonijet li ?ejjin:

– huma m’g?andhomx sistemikament jimmiraw biex jag?mlu profitt, imma kwalunkwe profitti li mandanakollu jirri?ultaw m’g?andhomx ji?u mqassma, imma g?andhom ikunu assenjati g?all-kontinwament u g?at-titjib tas-servizzi pprovduti,

– huma g?andhom ikunu mmani?jati [u] amministrati fuq ba?i essenzjalment volontarja minn persuni li m’g?andhomx interess dirett jew indirett, jew huma nfushom jew b’intermedji, fir-ri?ultati ta’ l-attivitajiet kon?ernati,

– huma g?andhom i?ommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbli?i jew li ma je??edux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta’ dawk is-servizzi li m’humiex so??etti g?all-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk mi?muma g?al servizzi simili minn [im]pri?i kummer?jali so??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud,

– e?enzjoni tas-servizzi kon?ernati m’g?and[h]iex to?loq tfixkil ta’ kompetizzjoni b’tali mod li tpo??i fi ?vanta?? l-impri?i kummer?jali responsabbli g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud.

(b) Il-provvista ta’ servizzi jew o??etti m’g?andhomx jag?tu e?enzjoni kif [i]pprovduti f’(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) fuq jekk:

– m’huwiex essenzjali g?at-tran?azzjonijiet e?enti,

– l-iskop ba?iku tieg?u h[u] li tikseb id-d?ul addizzjonali g?all-organizzazzjoni billi twettaq tran?azzjonijiet li huma b’kompetizzjoni diretta ma’ dawk l-impri?i responsabbli g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud.”

Il-fatti u l-pro?edura nazzjonali fil-Kaw?a C-434/05 ‘Horizon College’

7. Skond id-de?i?joni tar-rinviju, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) huwa stabbiliment edukattiv f’Alkmaar ?ewwa l-

Olanda. G?all-finijiet ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, jidher li din hija organizzazzjoni ddefinita mill-Istat Membru b?ala li g?andha g?anijiet edukattivi. Hija tipprovdi, prin?ipalment, edukazzjoni post sekondarja u ta?ri? vokazzjonali.

8. Barra minn hekk, ta' l-inqas bejn l-1995 u 1999, huwa ssekonda g?alliema fl-impjieg tieg?u lil stabbilimenti o?ra simili, sabiex jintla?aq nuqqas temporanju ta' g?alliema. Skond il-kuntratt ta' sekondar, l-g?alliem ?ie assenjat xog?ol mill-istabbiliment l-ie?or, li ?allas ukoll l-assigurazzjoni g?al responsabbiltà ?ivili. Il-paga ta' l-g?alliem baqg?et tit?allas minn Horizon College, li talab lura l-?las ta' l-ispejje? mill-istabbiliment l-ie?or, ming?ajr ma g?amel profitt jew ?amm VAT.

9. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa qiesu li s-servizz ipprovdut ma kienx kopert mill-e?enzjonijiet tas-Sitt Direttiva, u g?aldaqstant ?ar?u avvi? ta' a??ustament tal-VAT g?as-snin 1995 sa 1999.

10. Horizon College kkontesta dan l-a??ustament. L-appell tieg?u qieg?ed issa quddiem il-Hoge Raad (Qorti Suprema), li tosserva li, meta l-g?alliema ta' stabbiliment edukattiv huma nieqsa temporanjament, huma g?andhom ji?u ssostitwiti g?al matul il-perijodu tan-nuqqas tag?hom sabiex jintla?aq l-g?an li ti?i pprovduta l-edukazzjoni, u li l-impo?izzjoni tal-VAT awtomatikament i??id l-ispejje? ta' din l-edukazzjoni.

11. Il-Hoge Raad tistaqsi jekk is-sitwazzjoni tistax taqa' ta?t il-kun?ett ta' "edukazzjoni" jew ta' "servizzi […] relatati mill-qrib". G?aldaqstant hija titlob de?i?joni preliminarja fir-rigward tad-domandi 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 iktar 'il fuq?

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

Il-fatti u l-pro?edura nazzjonali fil-Kaw?a C-445/05 *Haderer*

12. Skond id-de?i?joni tar-rinviju, W. Haderer ?adem g?al numru ta' snin g?al Land ta' Berlin b?ala g?alliem estern (*freelance*). Fl-1990, ?adem f'diversi ?entri g?all-edukazzjoni adulta(10), g?al total ta' spiss iktar minn 30 sieg?a fil-?img?a, fejn kien jipprovdi 'g?ajnuna fix-xog?ol ta' l-iskola' u kien imexxi kors ta?-?eramika u tal-fu??ar.

13. L-istatus tieg?u kien kopert minn kuntratti m?edda regolarment li kienu jipprovdu espressament li ma kinux jo?olqu relazzjoni ta' impjieg. Kien jit?allas bis-sieg?a g?ax-xog?ol effettivament mag?mul minnu. Jekk g?al xi ra?uni l-kors kien ji?i kkan?ellat, jew jekk ma setax ja?dem min?abba mard jew kwalunkwe ra?uni o?ra, huwa ma kienx intitolat li jit?allas. Madankollu, kien jir?ievi kontribuzzjoni g?all-ispejje? ta' l-iskema ta' l-assigurazzjoni tas-sa??a u tal-pensjoni tieg?u, u '*leave allowance*' kkalkolata b?ala per?entwali ta' dak li kien jit?allas.

14. W. Haderer m'g?amilx denunzja tal-VAT fir-rigward tal-?las tieg?u. L-awtoritajiet tat-taxxa qiesu li kellu jag?mel dan, u g?amlulu stima tal-VAT.

15. W. Haderer ikkontesta dik l-istima, l-ewwel nett, fuq il-ba?i li ma kienx kuntrattur indipendenti (u g?aldaqstant ma kienx jaqa' ta?t id-definizzjoni ta' 'persuna taxxabbli'), u t-tieni

nett, fuq il-ba?i li fi kwalunkwe ka? l-attività tieg?u kienet e?enti mill-VAT ta?t l-Artikolu 13A(1)(i) u/jew (j) tas-Sitt Direttiva.

16. L-appell tieg?u jinsab issa quddiem il-Bundesfinanzhof (Qorti Federali tal-Finanzi), li ta??etta l-konstatazzjoni ta' qorti ta' istanza inferjuri li W. Haderer kien fil-fatt qed ja?ixxi b?ala kuntrattur indipendenti(11) u tikkonferma li s-servizzi tieg?u ma jistg?ux ji?u e?entati mill-VAT ta?t ebda dispo?izzjoni applikabbli tal-le?i?lazzjoni nazzjonali(12). Madankollu, hija tistaqsi jekk dan l-a??ar fatt huwiex kompattibbli mad-dritt Komunitarju. Hija tosserva, b'mod partikolari, li:

– W. Haderer mhuwiex organizzazzjoni "definita mill-Istat Membru kon?ernat [b?ala] li g?andhom o??etti simili" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i), peress li mhuwiex "definit" b'dan il-mod;

– it-tag?lim fi?-?entri g?all-edukazzjoni adulta fejn ipprovda s-servizzi tieg?u, kif iddefinit mil-li?i nazzjonali, jidher li jaqa' ta?t il-kun?ett ta' "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" fl-Artikolu 13A(1)(j);

– madankollu jista' jkun hemm dubju dwar jekk it-tag?lim mog?ti minn g?alliem privat ikunx e?entat biss fejn l-g?alliem jipprovdi t-tag?lim b'mod dirett lill-istudenti u jit?allas minnhom, jew jekk dawn is-servizzi jistg?ux ikunu pprovduti fi skola jew università.

17. G?aldaqstant, il-Bundesfinanzhof talbet de?i?joni preliminari dwar id-domanda li ?ejja:

'It-tag?lim g?all-iskola jew l-università li jing?ata minn g?alliem privat [(13)] g?andu jkun e?entat mit-taxxa ta?t l-Artikolu 13A(1)(j) tad-Direttiva 77/388/KEE fil-ka? biss li l-g?alliem privat jipprovdi s-servizzi tieg?u ta' tag?lim direttament lill-istudenti b?ala benifi?jarji ta' dawn is-servizzi – u g?alhekk ikun im?allas minnhom – jew huwa suffi?jenti li l-g?alliem jipprovdi s-servizzi tieg?u ta' tag?lim – b?al f'dan il-ka? – lil skola jew università b?ala l-benifi?jarju ta' dawn is-servizzi?'

Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

18. Fil-kaw?a C-434/05 ?ew ippre?entati osservazzjonijiet bil-miktub minn Horizon College, mill-Gvern Olandi?, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni. Fil-kaw?a C-445/05 ?ew ippre?entati osservazzjonijiet bil-miktub mill-awtorità tat-taxxa konvenuta, mill-Gvern Taljan, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni.

19. Is-seduti f'dawn i?-?ew? kaw?i in?ammu, b'mod konsekuttiv, fl-14 ta' Di?embru 2006. Fil-kaw?a C-445/05, W. Haderer, g?alkemm kien talab li tin?amm seduta, ma kienx irrappre?entat f'din l-okka?joni. Lanqas l-awtorità tat-taxxa u l-Gvern Germani? ma ppre?entaw ebda argument orali. Madankollu, il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni ppre?entaw xi sottomissjonijiet. Dawn ta' l-a??ar, flimkien ma' Horizon College u l-Gvern Olandi?, ippre?entaw sottomissjonijiet orali fil-kaw?a C-434/05 ukoll.

Evalwazzjoni

In-natura ta' l-e?enzjonijiet ta?t l-Artikolu 13A tas- Sitt Direttiva

20. ?ie rrimarkat li hemm paradoss bejn in-natura u t-terminolo?ija tal-VAT Komunitarja li jiena ser nipprova nikkjarifika hawn ta?t. "Persuna taxxabbli" normalment ma ssostni ebda pi? tat-taxxa. Sakemm l-o??etti u s-servizzi li takkwista huma intaxxati, hija tista' tirkupra t-taxxa in kwistjoni mill-prezz li titlob ming?and il-klijenti tag?ha. Madankollu, jekk l-akkwisti tag?ha jkunu 'e?entati', il-kost tag?hom ?eneralment jirrifletti element integrat ta' VAT li ma jistax jitnaqqas jew jit?allas lura. Intqal ukoll li "kull min jifhem dan ma jkollu ebda problema jifhem il-VAT(14)".

21. G?alkemm l-a??ar affermazzjoni tista' tidher ottimista, ta' l-inqas fir-rigward tal-fehim s?i?

ta' l-e?enzjonijiet ta' l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva, huwa madankollu tajjeb li wie?ed jieqaf sabiex jikkunsidra l-paradoss qabel ma je?amina l-e?enzjonijiet rilevanti fil-kuntest pre?enti tag?hom.

22. Il-VAT hija taxxa ?enerali fuq il-konsum, applikata (b?ala "*output tax*") fuq kull provvista ta' o??etti jew servizzi b?ala proporzjon tal-prezz tag?hom, minkejja n-numru ta' tran?azzjonijiet li setg?u se??ew qabel, matul il-pro?ess ta' produzzjoni u distribuzzjoni. Din it-taxxa hija imposta fuq kull tran?azzjoni bir-rata applikabbli, wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT ("*input tax*") li jin?arr direttament mid-diversi komponenti tal-kost(15).

23. G?aldaqstant, il-pi? ?eneralment jin?arr mill-konsumatur finali li, peress li mhuwiex persuna taxxabbli li qed ta?ixxi b?ala tali, u peress li sussegwentement ma jag?mel ebda provvista taxxabbli, ma jista' jimponi ebda *output tax* u ma jista' jnaqqas ebda *input tax*.

24. Fir-rigward ta' l-e?enzjonijiet mill-VAT, tista' ssir distinzjoni bejn ?ew? kategoriji: dawk li g?andhom id-dritt ta' tnaqqis(16) u dawk ming?ajr dritt ta' tnaqqis(17).

25. Fejn tran?azzjoni hija e?entata *bid*-dritt ta' tnaqqis ta' l-*input tax*, ir-ri?ulta huwa li l-provvista ta' o??etti jew servizzi tkun kompletament ?ielsa (f'dak l-istadju) minn kull pi? tal-VAT. Fejn tran?azzjoni hija e?entata *ming?ajr* dan id-dritt ta' tnaqqis, kull *input* VAT li tkun in?ammet fuq il-komponenti tal-kost tibqa' inklu?a fil-prezz.

26. Sabiex nispjega dan, ser nie?u e?empju ipotetiku li fih servizz huwa pprovdut bil-prezz ta' 100 (ming?ajr taxxa), fejn parti mill-ispi?a sabiex ji?i pprovdut dan is-servizz tirrappre?enta *inputs* (o??etti jew servizzi) akkwistati bi prezz nett taxxabbli ta' 50, u fejn ir-rata tal-VAT applikabbli hija ta' 20%.

27. Fil-ka? normali, fejn il-provvista hija tran?azzjoni taxxabbli, il-fornitur tas-servizz i?allas 60 g?all-*inputs*, li 10 minnhom huma VAT, u j?omm 120 g?as-servizz li 20 minnhom huma VAT. Mill-20, huwa jnaqqas l-10 li jkun ?allas u jg?addi l-bilan? lill-awtorità tat-taxxa. Il-klijent tieg?u, jekk huwa konsumatur finali, isostni l-pi? s?i? tal-VAT, li huwa 20. Madankollu jekk dak il-klijent huwa persuna taxxabbli o?ra, l-pi? ta' 20 jer?a' ji?i rkuprat mill-*output tax* li jimponi fuq il-klijenti tieg?u stess, u l-ispi?a g?alih tkun biss il-prezz net ta' 100.

28. Jekk il-provvista tas-servizz hija tran?azzjoni e?entata *bid*-dritt ta' tnaqqis(18), ebda VAT ma ti?i imposta i?da l-fornitur tas-servizz xorta jkun jista' jnaqqas (ji?ifieri, f'dawn i?-?irkustanzi, li jit?allas lura mill-awtorità tat-taxxa) l-*input tax* ta' 10. Il-kost g?all-klijent, kemm jekk ikun konsumatur finali kif ukoll persuna taxxabbli li sussegwentement tag?mel provvista taxxabbli, ikun biss 100.

29. Jekk il-provvista tas-servizz hija tran?azzjoni e?entata *ming?ajr* id-dritt ta' tnaqqis, il-fornitur tas-servizz ikollu, jew ibati l-pi? ta' l-*input* VAT ta' 10 huwa stess (billi jnaqqas il-qlieg? tieg?u, jekk ikun hemm(19), b'dak l-ammont) jew iktar probabbli, u sakemm jippermettu l-forzi tas-suq, jg?addieh lill-klijenti tieg?u billi jitlob prezz ta' 110, i?da l-ebda wa?da minnhom ma tista' tikkostitwixxi VAT imnaqqsa. Fil-ka? ta' l-a??ar, il-kost g?al klijent, jekk konsumatur finali, ikun ikbar milli kieku t-tran?azzjoni kienet e?entata bid-dritt ta' tnaqqis imma inqas milli kieku ma kinitx e?entata. Madankollu, jekk il-klijent huwa persuna taxxabbli li jag?mel provvisti taxxabbli, il-kost ikun iktar minn dak fi?-?ew? ka?ijiet, peress li m'hemmx VAT li tista' titnaqqas jew tit?allas lura. L-*input tax* ta' 10 hija inklu?a fil-prezz im?allas. F'dak il-ka?, i?-?ieda fil-kost tkun normalment riflessa fil-prezz tal-provvisti taxxabbli li jsiru sussegwentement.

30. L-e?enzjonijiet fl-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva huma kollha e?enzjonijiet *ming?ajr* id-dritt ta' tnaqqis(20). Huwa probabbli li ?afna minnhom jikkon?ernaw provvisti g?all-konsumaturi finali, li g?alihom ir-ri?ultat ikun g?aldaqstant prezz inqas. Edukazzjoni ta' l-iskola u ta' l-università, per

e?empju, hija ?eneralment ipprovduta lil studenti li mhumiex persuni taxxabbli u li g?alihom l-edukazzjoni ma tirrapre?entax komponenti tal-kost f'ebda provvista taxxabbli li ssir sussegwentement(21). Dan jista' jispjega g?alfejn l-e?enzjoni ta' provvista mill-VAT hija intuwittivament pper?epita b?ala xi '?a?a tajba'.

31. Madankollu, dan mhuwiex minnu f'kull ka?. Ta?ri? vokazzjonali jew it-ta?ri? mill-?did ta' l-impjegati, per e?empju, jistg?u jit?allsu minn min jimpjega, li g?alih il-?lasijiet jkunu komponent tal-kost ta' l-*outputs* tieg?u. F'ka?ijiet b?al dawn, jekk wie?ed jassumi li - b?alma huwa ?eneralment il-ka? - li l-*outputs* ta' min jimpjega huma taxxabbli, l-e?enzjoni twassal g?al kost ikbar milli kieku l-provvista tat-ta?ri? kienet tkun su??etta g?all-VAT(22), u din i?-?ieda jkollha konsegwenzi negattivi fuq il-prezz ta' l-*outputs*.

32. Konsegwentement, wie?ed jista' jara li l-e?enzjonijiet ta?t l-Artikolu 13A mhumiex dejjem vanta??ju?i sabiex jitnaqqas il-pi? tal-VAT. Din il-kunsiderazzjoni tista' tispjega l-po?izzjoni kkwalifikata li l-Qorti tal-?ustizzja tie?u, b'mod konsistenti, fl-interpretazzjoni tat-termini ta' dawk l-e??ezzjonijiet. Per e?empju, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja(23), fir-rigward ta' l-Artikolu 13A(1)(i), il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat, minn na?a, li l-e?enzjonijiet g?andhom ji?u interpretati b'mod strett, peress li jidderogaw mill-prin?ipju ?enerali li l-VAT g?andha tit?allas fuq kull servizz ipprovdut bi ?las minn persuna taxxabbli(24) u, min-na?a l-o?ra, li l-kun?ett ta' servizzi relatati mill-qrib ma' l-edukazzjoni ma je?tie?x interpretazzjoni partikolarment stretta, peress li l-e?enzjoni hija inti?a sabiex ti?gura li l-a??ess g?all-benefi??ji ta' l-edukazzjoni ma ji?ix ostakolat minn kosti addizzjonali li jirri?ultaw, kieku dawn is-servizzi kienu su??etti g?all-VAT(25).

33. Fl-opinjoni tieg?i jidher li, fi kwalunkwe ka?, tin?tie? ?erta attenzjoni fl-interpretazzjoni ta' l-e?enzjonijiet. Minkejja l-prin?ipju li l-e??ezzjonijiet g?al kull regola ?enerali g?andhom normalment ji?u interpretati b'mod strett, hawnhekk la po?izzjoni sistematikament stretta u lanqas wa?da sistematikament wiesg?a ma jidher li hija xierqa. L-effett fuq l-infiq pubbliku u dak privat mhuwiex sistematikament prevedibbli. Lanqas m'g?andha tintu?a l-kwistjoni dwar jekk il-kost ta' a??ess g?al servizz ji?diedx bit-taxxa b?ala kriterju strett sabiex ji?i ddeterminat jekk e?enzjoni tkunx applikabbli. Jidher li huwa inevitabbli li l-kost ta' a??ess g?al prattikament kwalunkwe servizz e?entat jinkludi ta' l-inqas xi ftit *input* VAT li ma jitnaqqasx. Madankollu l-intenzjoni apparenti li jittaffa l-pi? fiskali g?all-konsumaturi individwali fir-rigward ta' diversi servizzi me?tie?a g?all-?ajja so?jali, spiss offruti minn entitajiet pubbli?i jew karitatevoli(26), tista' tipprovdi gwida li tkun ta' g?ajnuna g?all-interpretazzjoni ta' l-e?enzjonijiet, anki jekk ma tistax tkun de?i?iva fir-rigward tad-definizzjoni tag?hom.

34. Jista' wkoll jittie?ed in kunsiderazzjoni l-fatt li fl-2000, il-Kummissjoni kkonstatat li: "?ieda fil-privatizzazzjoni ta' l-attivitajiet li kienu tradizzjonalment irri?ervati esklussivament g?as-settur pubbliku wasslet g?al distorsjoni ikbar tal-kompetizzjoni bejn servizzi e?entati, mhux taxxabbli u taxxabbli. Is-sistema ta' VAT g?al tali servizzi g?andha ti?i mmodernizzata billi jittie?du in kunsiderazzjoni l-interessi kollha involuti, b'mod partikolari, ta' dawk li ju?aw dawn is-servizzi. […] E?enzjonijiet ming?ajr id-dritt ta' tnaqqis g?al attivitajiet so?jali, edukattivi, kulturali jew attivitajiet o?ra g?andhom ukoll ji?u rriveduti sabiex isir mag?ruf jekk jil?qux l-b?onnijiet attwali(27)".

35. S'issa din il-komunikazzjoni ma wasslet g?al ebda ri?ultat(28). Ir-risposti g?ad-domandi mressqa f'dawn il-kaw?i jkollhom, g?aldaqstant, ji?u mfittxija f'kuntest le?i?lattiv li mhuwiex ?ar u li barra minn hekk huwa kkaratterizzat minn tensjoni bejn kampanja g?all-armonizzazzjoni fiskali fuq livell Komunitarju u x-xewqa g?al kontroll fiskali individwali minn na?a ta' kull Stat Membru(29).

36. Il-Qorti tal-?ustizzja osservat ukoll – b'mod partikolari, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja – li l-e?enzjonijiet 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, (30) u l-g?an ta' l-Artikolu 13A mhuwiex li je?enta kull attività mwettqa fl-

interess pubbliku i?da biss dawk li huma elenkati u deskritti b’mod dettaljat fih.(31)

37. G?aldaqstant, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ser nipprova nasal g?al interpretazzjoni ?ara kemm jista’ jkun tat-termini ta’ l-e?enzjonijiet in kwistjoni. Fl-opinjoni tieg?i, dan huwa l-a?jar appro?? g?all-interessi ta’ l-armonizzazzjoni Komunitarja u ta?-?ertezza legali.

Affarijiet paralleli u diver?enzi fi?-?ew? kaw?i

38. Kjarament, hemm differenzi o??ettivi bejn is-sitwazzjoni ta’ Horizon College u dik ta’ W. Haderer. Barra minn hekk, dawn id-differenzi jindikaw, b’mod ?ar, li s-sitwazzjoni ta’ Horizon College g?andha ti?i evalwata fid-dawl ta’ l-Artikolu 13A(1)(i) u dik ta’ W. Haderer fid-dawl ta’ l-Artikolu 13A(1)(j). Is-servizz ipprovdut minn Horizon College lil stabbilimenti tat-tag?lim o?ra ma jistax jaqa’ ta?t l-Artikolu 13A(1)(j) b?ala “tag?lim mog?ti privatament minn g?alliema”. Min-na?a l-o?ra, W. Haderer lanqas huwa organizzazzjoni “definit[a] mill-Istat Membru kon?ernat” b?ala li g?andu g?anijiet edukattivi fis-sens ta’ l-Artikolu 13A(1)(i) (g?alkemm ma jistax jing?ad li individwi qatt ma jistg?u ji?u ddefiniti b’dan il-mod(32)).

39. Madankollu, minkejja d-differenzi, hemm ?erti affarijiet paralleli bejniethom.

40. Skond it-termini tad-dispo?izzjonijiet le?i?lattivi in kwistjoni, i?-?ew? subparagrafi jag?mlu appell g?al appro?? konsistenti, safejn dan huwa possibbli. Mhux biss jaqg?u ta?t l-istess kategorija wiesg?a ta’ e?enzjonijiet fl-interess pubbliku, i?da jikkon?ernaw ukoll l-istess kategorija limitata ta’ l-edukazzjoni u t-tag?lim. Jista’ ji?i argumentat li s-subparagrafi (i) u (j) huma inti?i sabiex, bejniethom, jirregolaw l-e?enzjonijiet kollha f’dak il-qasam(33).

41. B’mod iktar spe?ifiku, l-ostaklu potenzjali g?all-e?enzjoni fi?-?ew? ka?ijiet huwa l-e?istenza ta’ stabbiliment edukattiv intermedjarju. Kieku l-istess g?alliema ta’ Horizon College kienu g?allmu lill-istess studenti fil-kuntest ta’ l-attivitajiet ta’ Horizon College stess, l-e?enzjoni kienet tkun ?ara. Il-fatt li g?amlu dan fil-kuntest ta’ sekondar minn skola g?al o?ra jne??i dik il-kjarezza. Dan huwa minnu wkoll fir-rigward ta’ W. Haderer. Kieku kien ipprovda tag?lim privatament u direttament lill-istudenti fuq proprjetà privata (tieg?u jew tag?hom), ma kienx ikun hemm problema. Huwa l-fatt li t-tag?lim ing?ata f’?entri g?all-edukazzjoni adulta li jo?loq il-problema.

42. Minn dan il-lat, fl-opinjoni tieg?i huwa importanti li, fi?-?ew? kaw?i, l-ewwel ti?i kkunsidrata n-natura tas-servizz ipprovdut u l-identità tal-benefi?jarju tas-servizz, sabiex naslu g?al interpretazzjoni konsistenti. Wara dan, ser ne?amina ?erti kwistjonijiet li jkun baqa’ u li huma partikolari g?al kull ka?.

In-natura u l-benefi?jarju tas-servizz ipprovdut

43. Anali?i possibbli tista’ tkun li, fuq il-fatti deskritti fid-de?i?jonijiet tar-rinviju, kemm Horizon College kif ukoll W. Haderer kienu qed jipprovdu servizz biss lill-istabbilimenti intermedjarji rispettivi, u mhux lill-istudenti ta’ dawn l-istabbilimenti. L-istudenti kienu qeg?din f’relazzjoni kuntrattwali jew simili ma’ l-istabbiliment intermedjarju biss. L-arran?amenti ta’ Horizon College dwar is-sekondar kienu jistipulaw li kien l-istabbiliment intermedjarju li kien jikkontrolla u li kien responsabbli g?at-tag?lim ipprovdut mill-g?alliema ssekondati. Fil-ka? ta’ W. Haderer, ma ?iex spe?ifikat kemm kienu je?er?itaw kontroll i?-?entri g?all-edukazzjoni fuq it-tag?lim tieg?u, i?da mill-arran?amenti ta’ ?las deskritti jidher b’mod ?ar li l-istudenti kienu j?allsu li?-?entru g?as-servizzi tieg?u, bl-istess mod b?allikieku kien impjegah u, g?aldaqstant, kwalunkwe ilment li seta’ kellhom dwar il-kwalità ta’ dawk is-servizzi setg?u jag?mluh biss kontra ?-?entru.

44. Fuq il-ba?i ta’ din l-anali?i, is-servizz edukattiv li r?evew l-istudenti kien ipprovdut lilhom mill-istabbilimenti intermedjarji, g?alkemm kienu l-impjegati ta’ Horizon College u W. Haderer li, fir-

realtà kienu jg?allmu. Min-na?a l-o?ra, is-servizz li Horizon College u W. Haderer pprovdew lill-istabbilimenti intermedjarji ma kienx edukazzjoni jew tag?lim fih innifsu, peress li kienu l-istudenti, u mhux l-istabbilimenti, li r?evew tali edukazzjoni jew tag?lim. Is-servizz kien, pjuttost, li jipprovdu persuni (persunal jew, fil-ka? ta' W. Haderer, huwa nnifsu) sabiex l-stabbilimenti intermedjarji jkunu jistg?u jipprovdu edukazzjoni jew tag?lim lill-istudenti tag?hom.

45. Konsegwentement, tali servizz ma jistax ji?i e?entat b?ala "edukazzjoni" jew "tag?lim" ta?t l-Artikolu 13A(1)(i) jew (j), rispettivament.

46. Il-Kummissjoni tipproponi anali?i differenti li tag?mel distinzjoni bejn i?-?ew? sitwazzjonijiet.

47. Fl-opinjoni tag?ha, is-servizz ipprovdut minn Horizon College kien provvista ta' persunal lill-istabbiliment intermedjarju, servizz li mhuwiex kopert mill-Artikolu 13A(1)(i) jew minn ebda e?enzjoni o?ra(34). Madankollu, l-attività ta' W. Haderer tista' titqieg?ed fil-kategorija ta' provvista ta' tag?lim fis-sens tas-subparagrafu (j) peress li, fil-fatt, kien ipprovda tag?lim personalment. L-identità tal-benefi?jarju tas-servizz mhijiex spe?ifikata fit-termini ta' l-e?enzjoni, kif huwa wkoll il-ka? g?al ?erti e?enzjonijiet o?ra. G?aldaqstant, dan in-nuqqas m'g?andu ebda konsegwenza f'dak ir-rigward. Is-subparagrafi (i) u (j) huma inti?i sabiex bejniethom, essenzjalment, ikopru s-serje s?i?a ta' e?en?jonijiet g?al attivitajiet edukattivi - (i) fir-rigward tal-persuni ?uridi?i u (j) fir-rigward tal-persuni fi?i?i.

48. Fir-rigward tas-sitwazzjoni ta' Horizon College, l-anali?i tal-Kummissjoni hija sostnuta, fil-partijiet essenzjali tag?ha, mill-Gvern Grieg u mill-Gvern Olandi?. Madankollu, Horizon College jenfassizza l-g?an li ma ji?didux l-ispejje? ta' servizz pubbliku jew karitatevoli.(35). Huwa jsostni li fl-a??ar l-ispi?a hija sostnuta minn min i?allas it-taxxi u li t-tag?lim innifsu huwa pprovdut direttament lill-istudenti mill-g?alliema u mhux mill-istabblilment li jimpjegahom. L-istabbiliment intermedjarju ma jkunx jista' jwettaq id-dmir statutorju tieg?u ming?ajr l-g?alliema ta' Horizon College. Peress li l-g?alliema jipprovdu edukazzjoni lill-istudenti, kemm jekk huma impjegati mill-istabbiliment fejn fil-fatt jg?allmu u kemm jekk huma pprovduti minn stabbiliment ie?or, is-servizz li ji?u pprovduti l-g?alliema jaqa' ta?t il-kun?ett ta' edukazzjoni g?all-iskopijiet ta' l-Artikolu 13A(1)(i).

49. Minn na?a tieg?i, madankollu, naqbel mal-Gvern Grieg, mal-Gvern Olandi? u mal-Kummissjoni f'dan ir-rigward. Meta stabbiliment edukattiv jipprovdi g?alliema lil stabbiliment ie?or, fejn jg?allmu lill-istudenti ta' dan ta' l-a??ar ta?t l-istruzzjonijiet u r-responsabbiltà tieg?u, il-provvista mhijiex ta' "edukazzjoni" i?da ta' g?alliema. Barra minn hekk, kif affermat il-Kummissjoni waqt is-seduta, l-"edukazzjoni, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did" li jir?ievu l-istudenti fi stabbiliment edukattiv mhumiex dak biss li huwa pprovdut mill-g?alliema mill-g?arfien u l-kapa?itajiet tag?hom biss. I?da, dawn jinkludu il-qafas kollu ta' fa?ilitajiet, il-materjal u?at g?at-tag?lim, ir-ri?orsi tekni?i, il-politika dwar l-edukazzjoni u l-infrastruttura organizzattiva fi ?dan l-istabbiliment edukattiv spe?ifiku fejn ja?dmu dawn l-g?alliema.

50. G?andu ji?i ammess li jista' jidher paradossali li meta fornitur ma jag?mel xejn iktar ?lief jirkupra l-kost pre?i? li jkun ?allas g?al xi ?a?a li taqa' barra mill-iskop tal-VAT (b'mod partikolari salarji m?allsa lil impjegati), ming?ajr ma j?id ebda valur, it-tran?azzjoni g?andha tkun su??etta g?al taxxa 'bil-valur mi?jud'. Madankollu, kif rajna iktar 'il fuq, l-e?enzjoni mill-VAT ma ti?gurax e?enzjoni minn paradoss. Barra minn hekk, ?afna jew il-ma??oranza ta' dawk li jag?mlu provvisti taxxabbli g?andhom spejje? ta' salarji li ma jistg?ux inaqqsu jew jinjoraw meta jkunu qeg?din jikkalkolaw l-*output* VAT tag?hom, u g?alhekk ma jkunx ?ust li jag?mlu hekk dawk li jipprovdu l-persunal biss. ?afna jew il-ma??oranza ta' provvisti ta' persunal jsiru g?al skop ta' qlieg? u jikkompetu ma provvisti o?ra b?al dawn, u g?alhekk ma jidhirx li huwa ?ust li ji?u e?entati biss dawk li ma jag?mlux qlieg?.

51. Madankollu, fir-rigward tas-sitwazzjoni ta' W. Haderer, insibha iktar diffi?li li naqbel ma' l-

anali?i tal-Kummissjoni, g?alkemm nista' nifhimha.

52. L-ewwel nett, jidhirli li s-sitwazzjoni in kwistjoni hija esklu?a permezz ta' qari normali ta' l-Artikolu 13A(1)(j) – minbarra, forsi, fil-ver?joni ?ermani?a, fatt li seta' wassal g?ad-de?i?joni tar-rinviju.

53. Bil-?ermani?, l-espressjoni 'von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht' forsi tista' ti?i interpretata b?ala li tirreferi g?al kull tag?lim mog?ti minn g?alliem li mhuwiex fost il-persunal impjegat ta' stabbiliment edukattiv.

54. Fil-ver?jonijiet tal-lingwi l-o?ra kollha li bihom ?iet ori?inalment adottata s-Sitt Direttiva, is-servizz deskritt huwa, kjarament, dak ta' tag?lim privat(36), u fl-opinjoni tieg?i, din hija d-definizzjoni li g?andha tipprevali fuq kull terminoli?ija li hija parzjalment diver?enti f'ver?joni lingwistika wa?da.

55. Is-sitwazzjoni l-iktar tipika li ?iet invokata, hija bla dubju dik ta' lezzjonijiet individwali mog?tija minn g?alliem fid-dar tieg?u jew fid-dar ta' l-istudent. Madankollu, na??etta li tag?lim mog?ti lil gruppi ta' individwi jista' jaqa' ta?t il-kun?ett, li r-relazzjoni kuntrattwali m'g?andiex tkun bilfors bejn l-g?alliem u l-istudent individwali (b?alma indikat il-Kummissjoni, il-kuntratt jista' jkun mal-?enituri ta' l-istudent), u li l-identità tal-bini fejn isir it-tag?lim mhijiex de?i?iva.

56. Madankollu, ma na?sibx li tag?lim mog?ti lil klassi ta' studenti ta?t it-tutela ta' stabbiliment edukattiv, organnizzat minn dak l-istabbiliment fil-bini tieg?u u ta?t ir-responsabbiltà tieg?u, jista' jkun kopert mill-kliem ta' l-artikolu in kwistjoni, b'mod partikolari meta l-arran?amenti finanzjarji u kuntrattwali huma kondotti, indipendentement, mill-istabbiliment edukattiv, minn na?a, ma' l-istudenti, u min-na?a l-o?ra, ma' l-g?alliema. Kif isostni l-Gvern Taljan, il-kun?ett ta' tag?lim privat sempli?iment ma jistax ji?i normalment mifhum b?ala li jinkludi dan it-tip ta' arran?ament(37).

57. Fir-rigward ta' l-argument tal-Kummissjoni li l-Artikolu 13A(1)(j) g?andu ji?i interpretat fis-sens li huwa inti? sabiex ikopri kull tag?lim mog?ti lil studenti minn g?alliema indipendenti li mhumiex koperti mis-subparagrafu (i), irrispettivament minn jekk jing?atax fil-kuntest ta' relazzjoni privata jew ta' stabbiliment edukattiv, jiena ma n?ossx li dan jista' ji?i sostnut mit-test jew l-istorja le?i?lattiva tad-dispo?izzjonijiet.

58. Fil-proposta ori?inali g?al Sitt Direttiva(38), l-e??ezzjoni g?all-provvisti edukattivi kienet miktuba hekk:

"il-provvista ta' servizzi u l-provvista ta' o??etti relatati mag?hom, li g?andhom g?an edukattiv jew li g?andhom konnessjoni diretta ma' l-edukazzjoni jew mat-ta?ri? vokazzjonali jew mat-ta?ri? mill-?did, minn:

– entitajiet irregolati mid-dritt pubbliku; jew

– stabbilimenti edukattivi privati li tqieg?du ta?t is-sorveljanza ta' l-awtoritajiet pubbli?i kompetenti u awtorizzati sabiex jippreparaw studenti g?al kwalifika minn skola jew università jew kwalifika professjonali, rikonoxxuta jew approvata mill-Istat".

59. Dik il-formulazzjoni, g?alkemm differenti mill-Artikolu 13A(1)(i) kif ?ie adottat finalment, tidher li essenzjalment tkopri l-istess qasam u kjarament g?andha l-istess intenzjoni b?all-formulazzjoni ta' dan ta' l-a??ar, li te?enta l-edukazzjoni pubblika u l-edukazzjoni approvata pubblikament, i?da li tintaxxa servizzi edukattivi o?ra fis-settur privat.

60. Fil-proposta ori?inali ma kien hemm ebda prekursur g?as-subparagrafu (j) e?istenti. Dan ta' l-a??ar kien inklu? fid-direttiva fi stadju pjuttost tard, ming?ajr ebda kummentarju pre?edenti

(irre?istrat), u g?aldaqstant “mhuwiex affettwat minn storja le?i?lattiva dimostrabbli(39)”.

61. Sabiex ji?i e?entat is-servizz ta’ g?alliema individwali kif sostnut mill-Kummissjoni, kien ikun relattivament sempli?i li ti?i inklu?a referenza g?al tali g?alliema fis-subparagrafu (i). Il-fatt li dan ma sarx forsi ma jidhirx li huwa determinanti fih innifsu, imma d-differenzi bejn it-termini tas-subparagrafi (i) u (j) jissu??erixxu li dan ta’ l-a??ar (li huwa biss relatat ma’ tag?lim privat li jkopri edukazzjoni ta’ l-iskola jew ta’ l-università, u mhux ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did, u ma jkoprix provvisti relatati mill-qrib) kien inti? b?ala e??ezzjoni limitata g?all-prin?ipju ta’ tassazzjoni tal-provvista edukattivi kollha li mhumiex koperti mis-subparagrafu (i). Fil-fatt, jiena ta’ l-opinjoni li, fl-interess ta’ interpretazzjoni ?ara, ?erta u armonizzata, dan is-subparagrafu g?andu ji?i interpretat skond it-termini tieg?u u mhux b?ala ?ieda g?as-subparagrafu (i).

62. Jiena nirrikonoxxi li l-konklu?joni li nista’ g?aldaqstant nasal g?aliha tista’ ma tidhirx kompletament sodisfa?enti. Li servizz ta’ g?alliem ikun e?enti mill-VAT jekk jipprovdih direttament lil studenti jew jekk ikun impjegat minn skola, imma mhux jekk ikollu kuntratt indipendenti ma’ skola sabiex jg?allem lill-istudenti, jidher li huwa kontradittorju, b’mod partikolari, jekk jittie?ed in kunsiderazzjoni l-g?an li l-a??ess g?all-edukazzjoni m’g?andux ji?i ostakolat mill-VAT. Jista’ ji?i sostnut li sitwazzjoni b?al ta’ W. Haderer, m’g?andiex taqa’ bejn ?ew? banketti li flimkien huma inti?i sabiex isostnuha. Barra minn hekk, ma jkunx ?ust li W. Haderer isib ru?u responsabbli g?all-?las ta’ taxxa li kellha tit?allas, jekk kien il-ka?, mi?-?entri g?all-edukazzjoni adulta li kien ja?dem g?alihom.

63. Madankollu, kontra dawn l-o??ezzjonijiet, jistg?u ji?u fformulati numru ta’ kontro o??ezzjonijiet.

64. Jiena di?à indikajt li l-lista ta’ e?enzjonijiet fl-Artikolu 13A(1) sfortunatament, mhijiex ta’ natura sistematika b’mod li deduzzjonijiet dwar l-intenzjoni ma jistg?ux ne?essarjament ji?u applikati minn e?enzjoni g?al o?ra. I?da jekk provvista ta’ g?alliema lil stabbiliment edukattiv mhijiex inti?a sabiex tkun e?enti b?ala “edukazzjoni, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did”, m’hemm l-ebda ?ustifikazzjoni ne?essarja sabiex ji?i presuppost li provvista ta’ servizzi ta’ tag?lim individwali lil tali stabbiliment huwa inti? biex ikun e?entat b?ala ‘tag?lim’. Kieku din kienet l-intenzjoni, jidhirli li tkun me?tie?a kjarifika tat-termini ta’ l-e?enzjonijiet.

65. Barra minn hekk, minn perspettiva prattika, huwa probabbli li t-tip ta’ arran?ament li jid?ol fih xi ?add fis-sitwazzjoni ta’ W. Haderer hija alternattiva (g?al kwalunkwe ra?uni) g?al kuntratt ta’ impjieg ma’ l-istabbiliment edukattiv in kwistjoni iktar milli alternattiva g?al ftehim privat ma’ studenti individwali. Fil-fatt, kieku kien dan ta’ l-a??ar, l-istabbiliment edukattiv jista’ jitqies b?ala li qieg?ed jipprovdi servizz lill-g?alliem u mhux bil-kontra. Madankollu, jidhirli li, g?all-istess remunerazzjoni netta u benefi??ji, kuntratt ta’ impjieg jista’ jfisser spi?a ikbar g?all-istabbiliment edukattiv (fir-rigward ta’ kontribuzzjonijiet so?jali jew ta’ imposti jew il-pi? ta’ obbligi varji o?ra imposti fuq jew assunti minn min jimpjega fir-rigward ta’ l-impjegati tag?hom) minn kuntratt ma’ fornitur ta’ servizzi indipendenti mhux su??ett g?all-VAT.

66. F’dak il-ka?, il-fatt li s-servizz ipprovdut ji?i su??ett g?all-VAT mhux bilfors i?id l-kost ta’ l-edukazzjoni iktar milli rikors g?al kuntratt ta’ impjieg iktar konvenzjonali. Filwaqt li l-g?an li ma ji?diedx l-kost ta’ l-a??ess g?all-edukazzjoni m’g?andux jintesa(40), din il-kunsiderazzjoni jista’ jkollha ti?i bbilan?jata kontra o?rajn li jirrikjedu li ma ji?ux permessi l-eva?joni jew l-evitar ta’ l-ispi?a ta’ protezzjoni so?jali ?ustifikabbli. Fl-a??ar anali?i, il-kwistjoni dwar jekk rikors g?al (sub)kuntratturi indipendenti, minflok kuntratti ta’ impjieg, huwiex iktar favorevoli, mhijiex kwistjoni li g?andha ti?i kkunsidrata – lejn na?a jew o?ra – bl-applikazzjoni jew bin-nuqqas ta’ applikazzjoni ta’ e?enzjoni tal-VAT li l-g?an ?enerali tag?ha huwa li jittaffa l-pi? tal-konsumaturi ta’ ?erti servizzi li huma meqjusa li huma fl-interess pubbliku.

67. Filwaqt li ma jkunx ?ust li W. Haderer ikollu jsostni pi? li ma kellux isostni, ir-rwol ta’ din il-Qorti mhuwiex li tiddermina l-e?itu tal-pro?edimenti, i?da huwa li tinterpreta kif g?andu ji?i applikat id-dritt Komunitarju b’mod ?enerali. Jista’ ikun ukoll li W. Haderer ikun jista’ jg?addi l-pi? ta’ kwalunkwe taxxa imposta fuqu lill-istabbiliment edukattiv fejn kien ja?dem, b’mod retroattiv u anki f’dan l-istadju.

68. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, jiena ta’ l-opinjoni li provvista ta’ g?alliema tat-tip ipprovduta minn Horizon College m’g?andiex tkun meqjusa b?ala “edukazzjoni” fis-sens ta’ l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, u li s-servizzi ta’ tag?lim tat-tip ipprovduti minn W. Haderer m’g?andhomx jitqiesu b?ala “tag?lim mog?ti privatament minn g?alliema” fis-sens ta’ l-Artikolu 13A(1)(j).

69. Issa ser ng?addi g?ad-domandi li baqa’, li huma spe?ifi?i g?al kull wie?ed mi?-?ew? ka?ijiet.

Kaw?a C-434/05 Horizon College: provvisti relatati mill-qrib

70. L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva mhux biss je?enta l-edukazzjoni u t-ta?ri? vokazzjonali, i?da wkoll il-provvista ta’ o??etti jew servizzi relatati mill-qrib mag?hom. Il-Qorti tal-?ustizzja ddefiniet servizz an?illari ta’ dan it-tip b?ala wie?ed li “ma jikkostitwixxix g?an minnu innifsu, i?da huwa mezz sabiex jissa??u t-tgawdija jew il-benefi??ju tas-servizz prin?ipali pprovdut mill-fornitur(41)”.

71. Horizon College u l-Kummissjoni isostnu li provvista ta’ g?alliema minn stabbiliment edukattiv g?al ie?or hija, b?ala prin?ipju, provvista ta’ servizz relatat mill-qrib ma’ l-edukazzjoni. Jekk l-istudenti jkunu qeg?din jir?ievu edukazzjoni jew ta?ri? vokazzjonali minn stabbiliment edukattiv u dan l-istabbiliment ibati minn nuqqas ta’ g?alliema kkwalifikati jew istrutturi, il-benefi??ju ta’ l-edukazzjoni jew ta?ri? li jir?ievu jkun ?afna a?jar bis-sekondar ta’ personal ikkwalifikat minn stabbiliment ie?or b?al dan.

72. Din il-perspettiva tant tidher immedjatament u ovvjament korretta, b?ala kwistjoni ta’ sens komun, li jkun hemm b?onn ta’ ra?uni b’sa??itha ?afna sabiex ti?i kkontestata. Il-Gvern Grieg u l-Gvern Olandi? ressqu argumenti in sostenn tat-te?i tag?hom li l-provvisti ta’ persunal ta’ Horizon College ma jistg?ux ji?u e?entati fuq dik il-ba?i, i?da jiena ma nikkunsidrawx li dawk l-argumenti huma b’sa??ithom bi??ejjed.

73. I?-?ew? Gvernijiet isostnu li dik l-e?enzjoni hija esklu?a peress li l-provvista in kwistjoni (ta’ l-g?alliema ta’ Horizon College) ma ssirx lill-benefi?jarji ta’ l-edukazzjoni jew tat-ta?ri? vokazzjonali (l-istudenti) i?da lil fornitur tas-servizz prin?ipali (l-istabbiliment edukattiv l-ie?or). Il-Gvern Olandi? i?id jg?id li l-provvista ta’ g?alliema mhijiex konnessa mal-provvista ta’ edukazzjoni jew ta?ri? minn Horizon College lill-istudenti tieg?u stess. G?aldaqstant, mhuwiex “relatat mill-qrib” la mas-servizz prin?ipali e?entat ipprovdut lill-istudenti ta’ l-istabbiliment l-ie?or u lanqas ma’ l-attività prin?ipali e?entata ta’ Horizon College.

74. Il-Gvern Olandi? jirriferi, b’mod partikolari, g?al numru ta’ sentenzi(42) in sostenn tat-te?i li, essenzjalment, sabiex provvista tikkwalifika b?ala “relatata mill-qrib”, din g?andha ssir fl-istess relazzjoni ta’ fornitur/benefi?jarju li hemm fil-provvista prin?ipali e?entata. Madankollu, fl-ebda wa?da minn dawn is-sentenzi ma jidher li l-Qorti tal-?ustizzja bba?at ir-ra?unament tag?ha fuq tali kriterju. Per e?empju, fis-sentenza Card Protection Plan, il-Qorti tal-?ustizzja lanqas biss e?aminat il-kwistjoni ta’ “servizz relatat”,(43) u fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, g?alkemm i?-?ew? servizzi (edukazzjoni ta’ l-università g?all-istudenti u attivitajiet ta’ ri?erka mwettqa minn universitajiet bi ?las) kienu manifestament ipprovduti lil benefi?jarji differenti, il-Qorti tal-?ustizzja

bba?at ir-ra?unament tag?ha fuq il-fatt li attivitajiet ta' ri?erka ma kienu bl-ebda mod ne?essarji sabiex ti?i pprovduta l-edukazzjoni(44).

75. Barra minn hekk, fis-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede(45), il-Qorti tal-?ustizzja a??ettat b'mod ?ar li, b?ala prin?ipju, meta organizzazzjoni li tipprovdi servizzi g?all-protezzjoni tat-tfal e?entati ta?t l-Artikolu 13A(1)(g) jew (h) tas-Sitt Direttiva, b?ala alternattiva, toffri wkoll servizz b?ala intermedjarju bejn persuni o?ra li joffru protezzjoni tat-tfal u persuni jkunu qeg?din ifittxu servizzi g?all-protezzjoni tat-tfal, dan is-servizz distint, b?ala intermedjarju, jista' jikkwalifika b?ala "relatat mill-qrib" mal-protezzjoni tat-tfal, g?alkemm, f'dak il-ka?, l-organizzazzjoni ma tipprovdix il-protezzjoni tat-tfal hija stess lil dawk il-benefi?jarji partikolari.

76. I?da f'dik is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja g?amlitha ?ara wkoll li g?andhom jintla?qu numru ta' kundizzjonijiet sabiex wie?ed jibbenefika minn e?enzjoni.

77. F'dan il-kuntest, huwa xieraq li tissemma t-te?i tal-Gvern Grieg li l-provvisti ta' persunal mag?mula minn Horizon College g?andhom ji?u ddikjarati taxxabbli peress li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha informazzjoni suffi?jenti g?ad-dispo?izzjoni tag?ha sabiex ti?gura li dawn fil-fatt jikkwalifikaw b?ala e?enti.

78. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ?iet mistoqsija jekk "[i]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" tikkwalifikax, *b?ala prin?ipju*, b?ala servizz relatat mill-qrib ma' l-edukazzjoni jew mat-ta?ri? fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i). Fl-opinjoni tieg?i, is-servizz hekk iddefinit jikkwalifika b?ala servizz relatat mill-qrib. Fl-anali?i finali *fil-fatt*, jikkwalifika biss jekk jissodisfa numru ta' kundizzjonijiet, kwistjoni li g?andha ti?i ddeterminata mill-qorti nazzjonali rilevanti. Il-fatt li l-Qorti tal-?ustizzja m'g?andhiex g?ad-dispo?izzjoni tag?ha l-informazzjoni kollha me?tie?a sabiex tasal g?al opinjoni, la jawtorizzaha tidde?iedi li s-servizz ma jistax ikun e?entat u lanqas ma jwaqqafha milli toffri gwida fir-rigward ta' l-evalwazzjoni tal-kundizzjonijiet li g?andhom jintla?qu.

79. Dawn il-kundizzjonijiet jirri?ultaw mit-termini tas-Sitt Direttiva stess, kif spjegat fis-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Fl-ewwel lok, peress li s-servizz prin?ipali li g?alih hija relatata mill-qrib il-provvista in kwistjoni hija l-edukazzjoni pprovduta, mhux minn Horizon College innifsu i?da mill-istabbiliment intermedjarju, dik l-edukazzjoni g?andha, hija stess, tissodisfa l-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni skond l-Artikolu 13A(1)(i)(46). B'mod partikolari, g?andha tikkostitwixxi "edukazzjoni tat-tfal jew ta?-?g?a?ag?, skola jew edukazzjoni ta' l-università, ta?ri? vokazzjonali jew ta?ri? mill-?did" u g?andha ti?i pprovduta minn entitajiet irregolati mid-dritt pubbliku "li g?andhom [i]t-tali g?an tag?hom jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru kon?ernat [b?ala] li g?andhom o??etti[vi] simili".

81. Fit-tieni lok, il-provvista ta' ?addiema g?anda tkun 'essenzjali g?at-tran?azzjonijiet e?ent' fil-kliem ta' l-ewwel in?i? ta' l-Artikolu 13A(2)(b). Dan ifisser, sabiex ti?i adattata l-formulazzjoni ta' Stichting Kinderopvang Enschede(47), g?andha tkun ta' tali natura jew kwalità li l-istabbilimenti intermedjarji ma setg?ax ikollu l-assigurazzjoni li jotjeni servizz ta' l-istess valur ming?ajr l-assenjar ta' g?alliema minn Horizon College.

82. F'dak ir-rigward, b?alma enfasizza l-Gvern Olandi?, il-qorti nazzjonali g?andha tiddermina jekk a?enzija ta' rekluta?? jew fornitur ie?or ta' persunal (li s-servizzi tag?hom ikunu su??etti g?all-VAT) setg?ux jipprovdu servizz ta' l-istess valur. Per e?empju, jista' jkun i?da jista' ma jkunx il-ka? li r-rekluta?? tal-persunal u l-pro?eduri ta' ta?ri? ta' Horizon College huma tali li standard e??ezzjonalment g?oli ta' g?alliema jkun garantit, jew li a?enzija tkun normalment f'po?izzjoni

a?jar sabiex tipprovdi g?alliema temporanji fi ?mien qasir. Tali fatturi, u fatturi o?ra rilevanti g?all-kwalità tas-servizz ipprovdut g?andhom ji?u evalwati mill-qorti kompetenti.

83. Fit-tielet lok, skond it-tieni in?i? ta' l-Artikolu 13A(2)(b), l-g?an ba?iku m'g?andux ikun li jinkiseb d?ul addizzjonali billi jitwettqu tran?azzjonijiet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk ta' impri?i kummer?jali su??etti g?all-VAT. F'dak ir-rigward, kif indika l-Gvern Olandi?, jista' ma jkunx bi??ejjed li ji?i stabbilit li Horizon College ma ?ammx iktar mill-kost tas-salarji u spejje? o?ra relatati ma' l-impjieg ta' l-g?alliema ssekondati. Kieku Horizon College ma kienx ipprovda lill-g?alliema tieg?u lil stabbilimenti o?ra, g?andu ji?i pre?unt li xorta kien ikollu j?allas is-salarji tag?hom. Il-Qorti tal-?ustizzja m'g?andha l-ebda informazzjoni dwar jekk l-g?alliema in kwistjoni kinux parzjalment impjegati fi ?dan Horizon College u ssekondati x'imkien ie?or g?all-bilan? ta' kull ?img?a ta' xog?ol, jew jekk waqt il-perijodi rilevanti s-servizzi tag?hom sempli?iment ma kinux me?tie?a minn Horizon College. Fi kwalunkwe ka?, it-tran?azzjoni pprovdiet d?ul addizzjonali (u g?aldaqstant, b'mod ?enerali, qlieg? adizzjonali – jew telf imnaqqas) g?alkemm l-ebda qlieg? spe?ifiku ma ?ie impost minbarra l-ispi?a minima tal-persunal in kwistjoni. Jista' jkun li jkun hemm b?onn ta' iktar konstatazzjonijiet ta' fatt sabiex ji?i ddeterminat jekk kienx dan l-g?an ba?iku tal-ftehim ta' sekondar, jew jekk dan kienx biss konsegwenza an?illari.

84. Fir-raba' lok, g?andu ji?i osservat li l-Istati Membri huma intitolati jimponu numru ta' kundizzjonijiet o?ra g?al e?enzjoni, skond l-Artikolu 13A(2)(a) tas-Sitt Direttiva(48). L-impo?izzjoni ta' tali kundizzjonijiet addizzjonali ma ssemmietx f'din il-kaw?a, u g?alhekk jista' ji?i ssoponut li ma japplikawx. Madankollu, jekk ji?u imposti kundizzjonijiet skond din id-dispo?izzjoni, il-fatt jekk ji?ux sodisfatti g?andu ji?i vverifikat, b'mod ?ar, mill-qorti nazzjonali.

85. Fl-a??ar, fir-rigward tat-tielet domanda tal-Hoge Raad, huwa ne?essarju li l-provvista ta' persunal issir minn entità jew organizzazzjoni li jirreferi g?alihom l-Artikolu 13A(1)(i). Ma jidhirx li huwa kkontestat li Horizon College hija organizzazzjoni b?al din.

Kaw?a C-445/05 Haderer: edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università

86. Fl-osservazzjonijiet tag?ha bil-miktub lill-Qorti tal-?ustizzja, l-awtorità tat-taxxa konvenuta ressqet o??ezzjoni spe?jali kontra l-e?enzjoni fil-ka? ta' W. Haderer. Hija tafferma li t-tag?lim tieg?u fil-fu??ar, ?eramika u "g?ajnuna bix-xog?ol ta' l-iskola" ma jkoprix "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" kif definit minn diversi dispo?izzjonijiet nazzjonali. B'mod partikolari, dan ma jikkonformax mat-tip ta' programm iddeterminat minn qabel li huwa fattur ne?essarju g?al edukazzjoni b?al din.

87. Jiena di?à wasalt g?all-konklu?joni li, fi kwalunkwe ka?, it-tag?lim ta' W. Haderer ma jistax jikkwalifika g?al e?enzjoni. Madankollu, fl-opinjoni tieg?i huwa importanti li jkun ?ar li dan it-tag?lim m'g?andux ji?i esklu? fuq il-ba?i mressqa mill-awtorità tat-taxxa.

88. Il-qorti tar-rinviju hija sodisfatta li l-oqsma koperti mit-tag?lim fil-fatt jikkonsistu f' "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" u huwa diffi?li li wie?ed jikkontesta din l-evalwazzjoni. Minn na?a, 'g?ajnuna bix-xog?ol ta' l-iskola" g?andha b?ala regola taqa' ta?t din il-kategorija. Min-na?a l-o?ra, klassijiet li jg?allmu kif isiru l-artikoli ta?-?eramika u tal-fu??ar huma komuni ?afna fl-Ewropa. G?alkemm forsi din mhijiex attività strettament akademika, tali ta?ri? jipprovdi ?vilupp tal-kapa?itajiet artisti?i u manwali ta' tip li huwa normalment segwit fl-edukazzjoni ta' l-iskola.

89. Il-kun?ett ta' edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università fis-sens ta' l-e?enzjoni g?andu jing?ata definizzjoni Komunitarja(49). Fl-opinjoni tieg?i, din id-definizzjoni g?andha tkun relattivament wiesg?a. Jekk ma jkunx hekk, tag?lim privat ta' diversi tipi inti? sabiex jipprovdi appo?? g?at-tfal ta' l-iskola jista' jsib ru?u su??ett g?all-VAT, kuntrarjament g?all-g?an apparenti ta' l-e?enzjoni. Huwa minnu li jrid ikun hemm linja definittiva bejn tag?lim e?enti u attivitajiet

purament rikreazzjonali li m'g?andhom l-ebda valur edukattiv, i?da fl-opinjoni tieg?i kull su??ett jew attività li fih jing?ataw istruzzjonijiet b'mod regolari fl-iskejjel jew universitajiet g?andu jaqa' ta?t l-iskop ta' l-e?enzjoni, irrispettivament mill-fatt jekk jimxux jew le fuq programm definit b'mod strett jew kurrikulum.

90. Barra minn hekk, jidher li huwa essenzjali u inevitabbli li t-terminu "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" g?andu jkollu l-istess definizzjoni fis-subparagrafi (i) u (j). Kieku wie?ed kellu jsegwi l-argument ta' l-awtorità tat-taxxa, ?erti tipi ta' edukazzjoni u ta?ri? attwalment ipprovduti fi stabbilimenti edukattivi pubbli?i jkunu g?aldaqstant esklu?i mill-e?enzjoni li tinsab fis-subparagrafu (i), b'ri?ultati problemati?i ?afna.

Konklu?joni

91. G?aldaqstant, fl-opinjoni tieg?i l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?ti r-risposti li ?ejjin g?ad-domandi mressqa mill-Hoge Raad fil-kaw?a C-434/05:

– Fuq interpretazzjoni xierqa ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, il-provvista temporanja ta' g?alliema lil stabbiliment edukattiv, sabiex jipprovdu servizzi ta' tag?lim ta?t ir-responsabbiltà ta' dak l-istabbiliment, ma tikkostitwixxix provvista ta' edukazzjoni jew ta' ta?ri? vokazzjonali jew ta' ta?ri? mill-?did, i?da tikkostitwixxi, b?ala prin?ipju, provvista ta' servizz relatat mill-qrib mag?hom.

– Sabiex tikkwalifika g?al e?enzjoni mill-VAT ta?t din id-dispo?izzjoni, il-provvista in kwistjoni g?andha ssir minn entità jew organizzazzjoni li ssir referenza g?alihom, u g?andha tikkonforma mar-rekwi?iti ta' l-Artikolu 13A(2)(b) ta' l-istess direttiva, kif ikkjarifikat mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tag?ha fil-kaw?a C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, u, fejn applikabbli, ma' dawk ta' l-Artikolu 13A(2)(a).

92. Fil-kaw?a C-445/05, fl-opinjoni tieg?i l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tirrispondi lill-Bundesfinanzhof b'dan il-mod:

– Fuq interpretazzjoni xierqa ta' l-Artikolu 13A(1)(j) tad-Direttiva 77/388/KEE, il-kun?ett ta' tag?lim mog?ti privatament minn g?alliema ma jinkludix sitwazzjoni fejn g?alliem li ja?dem g?al rasu g?andu kuntratt ma' stabbiliment edukattiv sabiex jipprovdi tag?lim lil studenti f'korsijiet organizzati minn dan l-istabbiliment fil-bini tieg?u u ta?t ir-responsabbiltà tieg?u, u li huwa l-istabbiliment u mhux l-g?alliem li jir?ievi l-?las g?alihom ming?and l-istudenti.

1 – Lingwa originali: l-Ingli?.

2 – Is-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 (?U 1997 L 145, p. 1, emendata diversi drabi). Mill-1 ta' Jannar 2007, u g?aldaqstant wara l-perijodu rilevanti g?al din il-kaw?a, is-Sitt Direttiva ?iet im?assra u sostitwita mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006 L 347, p. 1), li l-g?an tag?ha, skond il-premessa 3 tal-preambolu tag?ha, huwa li tfassal mill-?did istruttura u l-formulazzjoni – prin?ipalment – tas-Sitt Direttiva ming?ajr ma jsir tibdil fil-le?i?lazzjoni e?istenti. Madankollu, l-emendi sostantivi ?g?ar li saru m'g?andhom ebda effett fuq il-kwistjonijiet imqajma f'din il-kaw?a.

3 – Ara wkoll l-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva 2006/112.

4 – Ara wkoll l-ewwel u t-tieni subparagrafi ta' l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

5 – Ara wkoll l-Artikolu 24(1) tad-Direttiva 2006/112.

6 – Ara wkoll l-Artikoli 52(a) u 56(1)(f), rispettivament, tad-Direttiva 2006/112.

7 – Ara wkoll l-Artikoli 132 sa 134 tad-Direttiva 2006/112.

8 – Is-subparagrafi (b), (g) u (h) ikopru, essenzjalment, il-kura fl-isptar u dik medika, l-attivitajiet ta' assistenza so?jali u ta' sigurtà so?jali, u l-protezzjoni tat-tfal u ta?-?g?a?ag?.

9 – Is-subparagrafi (l), (m) u (n) ikopru, essenzjalment, l-attivitajiet ta' organizzazzjonijiet politi?i, sindakati, reli?ju?i, patrijotti?i, filosofi?i, filantropi?i, sportivi jew kulturali.

10 – Tnejn, Volkshochschule u Elternzentrum.

11 – G?alkemm il-livell pre?i? ta' indipendenza jista' jidher dubju? min?abba xi elementi fil-pro?ess (ara punti 12 u 13 iktar 'il fuq), din il-konstatazzjoni ta' fatt a??ettata mill-qorti tar-rinviju hija l-ba?i li fuqha g?andha timxi l-Qorti tal-?ustizzja.

12 – Fl-osservazzjonijiet tag?ha, il-Kummissjoni affermat li l-paragrafu 4(21)(b) ta' l-Umsatzsteuergesetz (Li?i dwar il-Fatturat/id-D?ul mill-Bejg?) ?ie emendat fl-1999 b'mod li issa jidher li je?enta mill-VAT is-servizzi ta' g?alliema li ja?dmu g?al rashom fi stabbilimenti edukattivi li jil?qu ?erti rekwi?iti.

13 – Din il-fra?i hija traduzzjoni litterali tal-ver?joni ori?inali ?ermani?a li hija stess isegwi mill-qrib it-termini ta' l-Artikolu 13A(l)(j) tas-Sitt Direttiva u g?aldaqstant setg?et ti?i tradotta, skond il-ver?joni Ingli?a ta' l-istess dispo?izzjoni, b?ala 'tag?lim mog?ti privatament minn g?alliem u li jkopri l-edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università'.

14 – J. Reugebrink u M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), p. 40, ikkwotat f' B. Terra u J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), Vol 1, p. 443.

15 – Ara l-Artikolu 2 ta' l-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-le?i?lazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg? (?U, Edizzjoni Spe?jali ta' l-Ingli? 1967, p. 14), u l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112. It-tnaqqis huwa rregolat mill-Artikoli 17 sa 20 tas-Sitt Direttiva (Artikoli 167 sa 192 tad-Direttiva 2006/112).

16 – Essenzjalment, dan ikopri provvisti lil klijent fi Stat Membru ie?or jew pajji? terz u huwa rregolati mill-Artikoli 14 sa 16 tas-Sitt Direttiva; ara wkoll l-Artikoli 140 sa 166 tad-Direttiva 2006/112. (B'deroga mir-regola ?enerali, ?erti Stati Membri ?ew awtorizzati wkoll li j?ommu 'rata ?ero' g?al ?erti provvisti spe?ifi?i, bl-istess effett b?al e?enzjoni bid-dritt ta' tnaqqis).

17 – Prin?ipalment e?enzjoni 'fit-territorju tal-pajji?' ta?t l-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva; ara wkoll l-Artikoli 132 sa 137 tad-Direttiva 2006/112.

18 – Jew provvista bir-rata ?ero; ara n-nota f'qieg? il-pa?na nru 16.

19 – Tali e??ezzjonijiet spiss jirrigwardaw provvisti minn entitajiet li l-iskop tag?hom mhuwiex li jag?mlu qlieg?, fejn id-differenza bejn *inputs* taxxabbli u l-prezz ta' *outputs* e?entati hija prin?ipalment jew kompletament min?abba n-nefqiet li jikkon?ernaw il-persunal jew nefqiet o?ra li jaqg?u barra mill-iskop tal-VAT.

20 – Peress li huma e?enzjonijiet fit-territorju tal-pajji?; ara n-nota f'qieg? il-pa?na nru 17 iktar 'il fuq. G?al kunsiderazzjonijiet dwar ir-relazzjoni bejn i?-?ew? tipi ta' e?enzjonijiet ara s-sentenza tas-

7 ta' Di?embru 2006, Eurodental, C-240/05, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punti 23 *et seq* u l-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali Ruiz-Jarabo Colomer fl-istess kaw?a, punti 24 *et seq*.

21 – Sakemm tin?amm mi?ata, l-istabbiliment edukattiv ?eneralment jikkuntratta, b'mod regolari, mal-?enituri sabiex jipprovdi edukazzjoni lit-tfal tag?hom, i?da l-effett huwa l-istess.

22 – Ara l-punt 29 iktar 'il fuq.

23 – Sentenza ta' l-20 ta' ?unju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-287/00, ?abra I-5811.

24 – Ara l-paragrafu 43 u l-?urisprudenza ??itatata fih; ara s-sentenza ta' l-14 ta' Di?embru, VDP Dental Laboratori, C-401/05, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 23.

25 – Ara l-punt 47 u l-?urisprudenza i??itata fih.

26 – Il-lista ta' e?enzjonijiet fl-Artikolu 13A mhijiex sistematika i?da kienet inti?a sabiex tkopri, skond in-nota ta' spjegazzjoni g?all-proposta tal-Kummissjoni g?al Sitt Direttiva, "dawk li di?à je?istu fil-ma??oranza ta' l-Istati Membri" (Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Supplement 11/73, p. 7, p. 15). Il-lista li ori?inarjament kienet fl-Artikolu 14 tal-proposta (*ibid*. p. 41; ?U 1973 C 80, p. 1) kienet ?iet kunsiderevolment emendata fil-kors tal-progress tag?ha fil-Kunsill.

27 – Komunikazzjoni mill-Kummissjoni lill-Kunsill u lill-Parlament Ewropew: strate?ija g?at-titjib tal-funzjonament tas-sistema ta' VAT fil-kuntest tas-suq intern COM (2000) 348 finali, Anness, punt 2.1.

28 – Anki kieku kellha ri?ultati, il-komunikazzjoni nnifisha saret wara l-perijodu rilevanti g?ad-domandi mag?mula lill-Qorti tal-?ustizzja f'dawn i?-?ew? kaw?i.

29 – B?alma kien iddikjara l-Kumitat Ekonomiku u So?jali: "Il-fatt li kun?ett, li, b?ala prin?ipju, kien a??ettat tlieta u tletin sena ilu jidher li g?adu 'l bog?od milli jitwettaq daqs kemm kien g?adu f'dawk i?-?minijiet jikkostitwixxi att ta' akku?a kontra Stat Membru. L-istorja tal-le?i?lazzjoni tal-VAT fl-Ewropa hija katalogu ta' nuqqasijiet, mhux min-na?a tal-Kummissjoni li a??ixxiet b'konsistenza li hija ta' min ifa??arha u bi sforz ming?ajr waqfien sabiex tipprova tmexxi s-sitwazzjoni 'il quddiem, i?da min-na?a ta' l-Istati Membri li fixxklu dawn l-isfor?i b'mod kontinwu". (Opinjoni tal-Kumitat Ekonomiku u So?jali dwar "Strate?ija g?at-titjib tas-sistema tal-VAT fil-kuntest tas-suq intern (?U 2001, C 193 p. 45)).

30 – Ara l-punt 44 u l-?urisprudenza ??itatata fih. Ara s-sentenza tas-7 ta' Di?embru 2006, Il-Kummissjoni vs Il-?re?ja, C-13/06, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 9.

31 – Ara l-punt 45 u l-?urisprudenza ??itatata fih. Ara s-sentenza Eurodental, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na nru 20, punt 43.

32 – Qabbel is-sentenza tal-11 ta' Awwissu 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, ?abra I-2341, u s-sentenza tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg C-216/97, ?abra I-4947, b'mod partikolari l-punti 14 sa 19.

33 – Qabbel is-sentenza ta' l-10 ta' Settembru 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler,* C-141/00, ?abra I-6833, punt 36, fir-rigward tat-tipi ta' differenti ta' kura medika li huma e?entati mis-subparagrafi (b) u (?).

34 – G?alkemm il-Kummissjoni ma semmietx, b'mod spe?ifiku, is-subparagrafu (k), i??itat fil-punt 6 iktar 'il fuq, li huwa l-unika e?enzjoni g?all-provvista ta' personal, jidher ?ar li s-sekondar in kwistjoni ma jissodisfax il-kundizzjoni li dan ikun sar minn istituzzjoni reli?ju?a jew filosofika jew

g?all-?id spiritwali.

35 – Flimkien mas-sentenza tal-11 ta’ Jannar 2001, *Il-Kummissjoni vs Franza* C-76/99, ?abra I-249 u *Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja*, i??itatata fil-punt 32 iktar ‘il fuq, Horizon College jag?mel riferiment g?as-sentenza *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, i??itata fin-nota f’qieg? il-pa?na nru 33, punt 29, u s-sentenza tal-21 ta’ Marzu, *Kennemer Golf Club*, C-174/00, ?abra I-3293, punt 19.

36 – "[P]rivattimer givet af undervisere" bid-Dani?; "privelessen die particulier door docenten worden gegeven" bl-Olandi?; "tuition given privately by teachers" bl-Ingli?; "leçons données, à titre personnel, par des enseignants" bil-Fran?i?; "lezioni impartite da insegnanti a titolo personale" bit-Taljan.

37 – Ara wkoll is-sentenza tal-Conseil d’État Fran?i? (Kunsill ta’ l-Istat) tas-26 ta’ Jannar 2000 fil-Kaw?a 169 626 (*Revue de droit fiscal* nru 47 (2000), p. 1553), u b’mod partikolari, l-opinjoni ta’ M. Bergerault, commissaire du gouvernement.

38 – I??itata fin-nota f’qieg? il-pa?na nru 26; Artikolu 14A(1)(i) tal-proposta.

39 – B. Terra u J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), Vol. A, p. 604 u 605.

40 – Madankollu, g?andu ji?i mfakkar li jekk l-edukazzjoni pprovduta minn stabbiliment fejn g?alliema b?al W.Haderer jipprovdu s-servizzi tag?hom huwa e?entati, il-kost tag?ha jkun di?à jinkludi VAT fuq *inputs* varji li ma tistax ti?i rkuprata (inklu? l-apparat u l-materjal g?at-tag?lim, per e?empju il-fu??ar) i?da, skond l-g?an ta’ l-Artikolu 13A, ma jkun hemm ebda VAT imposta fuq il-qlieg?, jekk ikun hemm, me?ud mill-istabbiliment.

41 – Ara s-sentenza ta’ 1 ta’ Di?embru 2005, Ygeia, C-394/04 u C-395/04, ?abra I-10373 u l-?urisprudenza ??itata fiha.

42 – Sentenza tal-25 ta’ Frar 1999, Card Protection Plan, C-349/96 ?abra I-973; sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza*,* i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na nru 35; Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-287/00, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na nru 23; tat-3 ta’ Marzu 2005, Arthur Andersen, C-472/03, ?abra I-1719; u Ygeia, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na nru 41.

43 – Ara, b’mod partikolari, il-punti 22 sa 24 tas-sentenza.

44 – Ara, b’mod partikolari, il-punt 48 tas-sentenza.

45 – Sentenza tad- 9 ta’ Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ?abra I-1385.

46 – Ara s-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, punti 21 sa 23 u l-parti operattiva.

47 – Ara l-punti 25 sa 28 u l-parti operattiva.

48 – Ara l-punt 6 iktar ‘il fuq.

49 – Ovvjament hemm ?ertu ammont ta’ ?urisprudenza fuq il-kun?etti ta’ edukazzjoni u ta?ri? fir-rigward ta’ projbizzjonijiet ta’ diskriminazzjoni g?all-a??ess g?al dawk is-servizzi i?da tista’ ma tkunx kompletament applikabbli g?all-qasam ta’ e?enzjonijiet mill-VAT.