Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

SHARPSTON

ippre?entati fid-9 ta' Ottubru 2008 1(1)

Kaw?a C?407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

vs

Staatssecretaris van Financiën

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Hoge Raad, l-Olanda)

"VAT – E?enzjonijiet g?all-attivitajiet ta' interess pubbliku – E?enzjoni g?al servizzi pprovduti lill-membri tag?hom minn gruppi ta' persuni li l-attivitajiet tag?hom huma e?enti – Applikabbiltà jew le tal-e?enzjoni g?al servizzi pprovduti lil membri individwali kif ukoll g?al dawk ipprovduti lill-membri fit-totalità kollha tag?hom"

1. ?erti attivitajiet ta' interess pubbliku, inklu? sptar u kura medika u attivitajiet relatati sew mag?hom, huma e?enti mill-VAT. Fejn persuni li l-attivitajiet tag?hom huma e?enti jiffurmaw gruppi biex jipprovdu lill-membri tag?hom servizzi ne?essarji direttament g?all-e?er?izzju ta' dawk l-attivitajiet, anki servizzi b?al dawn ikunu e?enti jekk il-gruppi sempli?ement jitolbu mill-membri tag?hom "?las lura e?att tas-sehem tag?hom mill-ispejje? kon?unti" fejn mhux probabbli li dan iwassal g?al distorsjoni ta' kompetizzjoni.

2. Il-kwistjoni f'dan ir-rinviju g?al de?i?joni preliminari mill-Hoge Raad (Qorti Suprema) tal-Olanda hi essenzjalment dwar jekk din l-a??ar e?enzjoni testendix g?al servizzi pprovduti lil membru jew membri individwalment. Jew il-li?i tal-VAT tal-Komunità g?andha timxi mal-motto tal-muskettieri: "Kul?add g?al kull wie?ed, u kull wie?ed g?al kul?add"?

Le?i?lazzjoni rilevanti

3. Il-pro?edimenti quddiem il-qorti nazzjonali jikkon?ernaw servizzi pprovduti bejn l-1994 u l-1998, u g?alhekk il-le?i?lazzjoni rilevanti hija s-Sitt Direttiva tal-VAT (2).

4. L-Artikolu 13A ta' din id-direttiva huwa intitolat "E?enzjonijiet g?al ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku". Il-Paragrafu 1 jistipula, safejn hu rilevanti:

"Ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjonijiet o?rajn tal-Komunità, l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin ta?t kondizzjonijiet li g?andhom jistabbilixxu g?al skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali e?enzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe eva?joni, evitar jew abbu? possibbli:

[…]

(b) sptar u kura medika u attivitajiet relatati mill-vi?in immexxija minn entitajiet regolati mid-dritt pubbliku jew ta?t kondizzjonijiet komparabbli ma' dawk applikabbli g?al entitajiet regolati mid-dritt pubbliku, mill-isptarijiet, ?entri g?at-trattament mediku jew dijanjosi u stabbilimenti o?rajn ta' natura simili rikonoxxuti regolarment;

[…]

(f) servizzi fornunti minn gruppi ta' persuni indipendenti li l-attivitajiet tag?hom huma e?enti minn jew mhumiex so??etti g?at-taxxa tal-valur mi?jud, g?all-iskopijiet li jag?tu lill-membri tag?hom is-servizzi ne?essarji direttament g?all-e?er?izju ta' l-attività tag?hom, fejn dawn il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tag?hom ?las lura e?att g?as-sehem tag?hom mill-ispejje? kon?unti, dejjem jekk it-tali e?enzjoni mhux probabbli li twassal g?al tfixil ta' kompetizzjoni;

[…]" (3).

Il-fatti, il-pro?eduri legali u d-domanda preliminari

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (iktar 'il quddiem "Stichting") hija fondazzjoni li l-membri tag?ha huma diversi istituzzjonijiet medi?i u ta' assigurazzjoni g?all-mard u, f'?erti ka?ijiet, il-membri individwali ta' dawk l-entitajiet, b?al pere?empju sptarijiet. L-attivitajiet tal-membri ta' Stichting huma e?enti mill-VAT. L-g?an ?enerali tag?ha huwa li tippromwovi l-kwalità fil-kura medika. G?al dan l-iskop, hi tipprovdi diversi servizzi lill-membri tag?ha. Il-bi??a l-kbira minn dawn is-servizzi (relatati b'mod partikolari mad-definizzjoni u ?-?amma ta' livelli professjonali g?all-impjegati medi?i u infermiera) huma pprovduti lil sptarijiet, u l-ispejje? jinqasmu bejniethom skont in-numru ta' sodod. Servizzi b?al dawn (li fl-a??ar mill-a??ar jit?allsu permezz ta' finanzjament tal-gvern) jitqiesu mill-awtoritajiet tat-taxxa b?ala e?enti abba?i tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali li jimplimentaw l-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva.

6. Stichting ?ieli jipprovdi wkoll servizzi o?ra lil membri individwali b?al pere?empju il-providiment ta' membru tal-istaff tag?ha sabiex jippresjedi grupp ta' ?idma fuq pro?ett dwar kura medika xierqa g?al wa?da mill-istituzzjonijiet affiljati, u impjegati biex jitkellmu waqt kollokju dwar medi?ina antivirali u insuffi?jenza kardijaka organizzat minn istituzzjoni affiljata o?ra. G?al tali servizzi tintbag?at fattura individwali lill-istituzzjoni membru kkon?ernata. Skont id-de?i?joni ta' rinviju, mhuwiex ikkontestat li dawk is-servizzi huma ne?essarji direttament g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet e?enti tal-membri u li m'hemmx distorsjoni tal-kompetizzjoni. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa jikkunsidraw li l-kundizzjoni tal-"?las lura tas-sehem tag?hom mill-ispejje? kon?unti" ma ?ietx sodisfatta.

7. Il-kontroversja issa tinsab quddiem il-Hoge Raad, li qed titlob li ting?ata de?i?joni preliminari dwar id-domanda:

"L-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li jkopri wkoll servizzi pprovduti minn gruppi li jaqg?u ta?t il-portata ta' din id-dispo?izzjoni lill-membri tag?hom li huma direttament ne?essarji g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet e?enti ta' dawn il-membri jew attivitajiet fir-rigward ta' liema mhumiex su??etti g?al taxxa u bi ?las li g?alih ma ji?ix iffatturat iktar milli jirrappre?entaw l-ispejje? g?al dawn is-servizzi, jekk dawn is-servizzi ji?u pprovduti biss lil membru jew iktar membri?"

8. Stichting, il-Gvern Olandi? u l-Kummissjoni lkoll kemm huma ppre?entaw osservazzjonijiet kemm bil-miktub u kif ukoll orali.

Evalwazzjoni

Distorsjoni ta' kompetizzjoni

9. Il-Gvern Olandi? jikkontesta s-suppo?izzjoni tal-qorti ta' rinviju li s-servizzi inkwistjoni jag?tu lok g?al distorsjoni ta' kompetizzjoni. Dan jirrileva b'mod partikolari li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali ta' traspo?izzjoni li jiddefinixxu l-kamp tal-e?enzjoni fil-li?i Olandi?a spe?ifikament jeskludu il-provediment ta' persunal, pre?i?ament g?ar-ra?uni li dan hu servizz li jista' jo?loq distorsjoni serja ta' kompetizzjoni.

10. Il-kwistjoni dwar jekk hemmx distorsjoni ta' kompetizzjoni effettiva jew potenzjali hi, sintendi, kwistjoni li g?andha ti?i de?i?a mill-qorti nazzjonali kompetenti, b?al m'huma l-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tar-regoli nazzjonali ta' traspo?izzjoni. Fir-rigward tal-probabbiltà ta' distorsjoni, jista' ji?i nnotat sempli?ement li e?enzjoni tista' ti?i rrifjutata jekk minnha nnifisha, immedjatament jew fil-futur, tista' tag?ti lok g?al distorsjoni ta' kompetizzjoni (4).

11. Madankollu, jien nixtieq nirrileva aspett ie?or. Id-domanda tal-qorti nazzjonali ssemmi servizzi "bi ?las li g?alih ma ji?ix iffatturat iktar milli jirrappre?entaw l-ispejje? g?al dawn is-servizzi". Din id-di?itura tista' tkopri servizzi li l-fattura li tin?are? g?alihom tkun ta' inqas mill-prezz tax-xiri, b'kuntrast mal-?las lura e?att spe?ifikat fis-Sitt Direttiva (5). Evidentement, kwalunkwe fornitura ta' servizzi b'inqas mill-prezz tax-xiri jkollha implikazzjonijiet f'termini ta' kompetizzjoni fir-rigward ta' impri?i, li jridu ji?u kkunsidrati mill-qorti nazzjonali kompetenti fl-evalwazzjoni fattwali tag?ha.

Interpretazzjoni stretta

12. Kif ?ie rrilevat mill-Gvern Olandi? u mill-Kummissjoni, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet b'mod konsistenti li, b?ala e??ezzjonijiet g?all-prin?ipju ?enerali li l-VAT ti?i imposta fuq il-provvisti kollha li jsiru g?al xi kunsiderazzjoni minn persuna taxxabbli, it-termini u?ati biex ji?u stipulati l-e?enzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva g?andhom ji?u interpretati b'mod strett (6).

13. Madankollu, l-Qorti tal-?ustizzja wkoll idde?idiet li mhuwiex l-g?an ta' din il-?urisprudenza li timponi interpretazzjoni li trendi l-e?enzjonijiet stipulati kwa?i inapplikabbli fil-prattika (7).

14. Jiena kont nissu??erixxi wkoll li l-karattru strett tal-interpretazzjoni – u interpretazzjoni stretta m'g?andhiex ti?i konfu?a ma' interpretazzjoni restrittiva (8) – jista' ji?i mmoderat skont in-natura tal-e?enzjoni kkon?ernata. Sptar u kura medika huma e?enti, fl-interessi tas-so?jetà kollha kemm hi, sabiex titnaqqas l-ispi?a tag?hom g?all-pazjenti. Ir-razjonal ta' din l-e?enzjoni testendi g?al servizzi ta' appo?? ne?essarji li, g?al ra?unijiet ta' ekonomija fil-kobor, ji?u ddelegati lil entitajiet b'amministrazzjoni kon?unta (9). Jekk il-kun?etti ta' "sptar u kura medika" huma fihom infushom su??etti g?al interpretazzjoni stretta, huwa xieraq li servizzi ta' appo?? ne?essarji ji?u su??etti g?al grad addizzjonali ta' interpretazzjoni stretta, b'iktar issikkar tal-g?oqda? (10)

Id-domanda mressqa

15. Stichting u l-Kummissjoni jissottomettu li d-domanda tal-Hoge Raad g?andha ti?i risposta fis-sens li, sakemm jintla?qu l-kriterji l-o?ra fl-Artikolu 13A(1)(f), din id-dispo?izzjoni tkopri s-servizzi pprovduti minn gruppi li jaqg?u ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tag?ha anki jekk dawk is-servizzi ji?u pprovduti biss lil membru wie?ed jew iktar.

16. Il-Gvern Olandi? jikkunsidra li din id-dispo?izzjoni ma tistax tkopri servizzi pprovduti u li g?alihom tin?are? fattura individwali lill-membri. Waqt is-seduta, hu ppre?i?a il-po?izzjoni tieg?u billi argumenta li d-distinzjoni kru?jali hija bejn servizzi pprovduti fl-interess kollettiv, li huma koperti, u dawk li huma pprovduti fl-interess ta' membru individwali, li mhumiex.

17. Essenzjalment, jien naqbel ma' Stichting u l-Kummissjoni. Jekk il-kundizzjonijiet l-o?ra fl-Artikolu 13A(1)(f) huma sodisfatti – ji?ifieri jekk is-servizzi huma direttament ne?essarji g?all-e?er?izzju ta' attività e?enti jew mhux taxxata, jekk ikun hemm ?las lura e?att tal-ispejje? li jkunu saru u ma jkun hemm ebda probabbiltà ta' distorsjoni ta' kompetizzjoni – fil-fehma tieg?i interpretazzjoni litterali ?-?ejjed tal-kliem "sehem" u "kon?unt" tkun qed tirrestrin?i b'mod artifi?jali u mhux i??ustifikat il-kamp ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni.

18. Evidentement, fejn l-istess tip ta' servizz ji?i pprovdut lill-membri kollha tal-grupp matul kull perijodu ta' taxxa, kull wie?ed minnhom jista' ji?i mitlub i?allas "sehem mill-ispejje? kon?unti" fil-veru sens tal-kelma. Madankollu, ir-realtà ta' gruppi b?al dawn x'aktarx tkun iktar komplessa. Il-grupp jista' tabil?aqq jipprovdi varjetà ta' servizzi differenti, u?ud minnhom li jkunu mitlubin mill-membri kollha u o?rajn minn xi membri biss. Il-?ti?ijiet tal-membri x'aktarx li jvarjaw minn perijodu ta' taxxa g?al ie?or, biex b'hekk f'perijodu partikolari, ?erti servizzi jkunu pprovduti lill-membri kollha, o?rajn lil diversi membri u b'o?rajn ipprovduti lil membru wie?ed biss. Madankollu l-ispi?a biex ji?u pprovduti dawk is-servizzi kollha xorta wa?da fil-veru sens tal-kelma tibqa' spi?a kon?unta, li tkun saret mill-grupp imwaqqaf g?al dan l-iskop mill-membri kollha, u l-metodi g?all-kontabbiltà tal-ispejje? pjuttost huma kapa?i jidentifikaw is-sehem pre?i? ta' din l-ispi?a attribwibbli g?al kull servizz individwali pprovdut.

19. Fl-osservazzjoni bil-miktub tieg?u, il-Gvern Olandi? issottometta li l-iskop tal-e?enzjoni huwa li ji?i evitat li jitqieg?ed pi? tal-VAT fuq servizzi pprovduti minn grupp g?all-membri tieg?u meta l-istess servizzi ma kinux ji?u su??etti g?al dan, kieku kienu ?ew ipprovduti internament minn kull membru individwali (11). Meta servizz ji?i pprovdut lil membru wie?ed, il-Gvern Olandi? jargumenta, li dan huwa komparabbli ma' tran?azzjoni fis-suq miftu?, fejn il-fornitur huwa indipendenti mill-benefi?jarju, u dan is-servizz m'g?andux jibbenefika minn trattament b?al dan.

20. Jien mhux konvint b'dan l-argument. Indipendentement minn jekk servizz partikolari ji?ix provdut mill-grupp lil wie?ed, diversi jew il-membri kollha, dan ma jbiddilx ir-relazzjoni bejn il-fornitur u l-benefi?jarju jew in-natura tal-arran?ament li permezz tieg?u jinqasmu r-ri?orsi sabiex tinkiseb l-ekonomija fil-kobor.

21. Waqt is-seduta, il-Gvern Olandi? qieg?ed iktar enfa?i fuq il-b?onn li s-servizzi, sabiex jikkwalifikaw g?al e?enzjoni, ji?u pprovduti fl-interess kollettiv tal-membri kollha tal-grupp iktar milli fl-interess individwali ta' membri spe?ifi?i. Huwa ta e?empju ta' dan billi g?amel referenza g?al kummissjoni konsultativa tal-ilmenti skolari li tipprovdi lill-iskejjel kollha fl-Olanda b'assistenza fl-g?oti ta' de?i?jonijiet dwar ilmenti. Dan is-servizz hu pprovdut fl-interess kollettiv tal-iskejjel kollha anki jekk ?erti skejjel ma jkollhomx b?onnu f'perijodu partikolari, jew anki qatt li xejn, u g?alhekk dan g?andu jkun e?enti ta?t l-Artikolu 13A(1)(f). Min-na?a l-o?ra, kieku skola kellha tikseb parir legali, dwar pere?empju kwistjonijiet ta' VAT, mill-avukat tal-Bord, dan ikun servizz fl-interess individwali tal-iskola, u m'g?andux ikun e?enti.

22. Filwaqt li jien inklinat li naqbel mar-ri?ultat li jasal g?alih il-Gvern Olandi? meta janalizza l-e?empju li ta, jien ma naqbilx mal-metodu li ju?a. Fi?-?irkustanzi deskritti, l-parir dwar il-VAT ma jistax jikkwalifika g?al e?enzjoni g?ax mhuwiex servizz direttament me?tie? biex jag?milha possibbli g?all-iskola li te?er?ita l-attività e?enti tag?ha li tipprovdi l-edukazzjoni, u probabbilment ukoll g?ax dan mhux wie?ed mis-servizzi g?all-iskopijiet ta' liema ?ie mwaqqaf il-bord. Mill-banda l-o?ra, servizz li kien jaqa' ta?t l-iskopijiet tal-Bord u li kien direttament ne?essarju g?all-e?er?izzju

tal-attività e?enti biex ti?i pprovduta l-edukazzjoni g?andha tikkwalifika g?al e?enzjoni indipendentement min-numru effettiv ta’ skejjel li jir?evuha.

23. Barra dan, fil-fehma tieg?i din id-distinzjoni bejn interess kollettiv u individwali mhijiex rilevanti ?afna b?ala kriterju indipendenti. G?ajr jekk il-membri jkunu obbligati li jibbenefikaw minn kull servizz offrut mill-grupp, huma ser jag??lu li jie?du vanta?? minn dawk is-servizzi li huma ta’ interess individwali g?alihom. Id-disponibbiltà ta’ dawk is-servizzi g?all-membri kollha hija ne?essarjament fl-interess kollettiv tag?hom – bil-kundizzjoni, b?al dejjem, li ji?u “fornuti [pprovduti] minn gruppi indipendenti ta’ persuni li l-attivitajiet tag?hom huma e?enti minn jew mhumiex so??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud, g?all-iskopijiet li jag?tu lill-membri is-servizzi ne?essarji direttament g?all-e?er?izzju ta’ l-attività tag?hom”.

24. Peress li l-Hoge Raad tag?mel id-domanda tag?ha fuq is-suppo?izzjoni espli?ita li l-uniku punt inkwistjoni huwa jekk il-kundizzjoni tal-“?las lura tas-sehem tag?hom mill-ispejje? kon?unti” ?ietx sodisfatta, jiena kont nirrispondi din id-domanda fl-affermattiv.

Konklu?joni

25. Konsegwentement, jien tal-opinjoni li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tidde?iedi, b’risposta g?ad-domanda tal-Hoge Raad:

L-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ikopri servizzi pprovduri lill-membri tag?hom minn gruppi li jaqg?u ta?t il-kamp ta’ applikazzjoni tag?ha, anki jekk dawk is-servizzi ji?u pprovduti lil membru wie?ed jew iktar, bil-kundizzjoni li l-bqija tal-kundizzjonijiet stipulati f’din id-dispo?izzjoni ji?u sodisfatti.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-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 1977 L 145, p. 1, li ?iet emendata diversi drabi; iktar ‘il quddiem is-“Sitt Direttiva”). Din ?iet sostitwita, b’effett mill-1 ta’ Jannar 2007, mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 fuq is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006 L 347, p. 1), li l-g?an tag?ha huwa li tippre?enta d-dispo?izzjonijiet applikabbli b’mod ?ar u razzjonali permezz ta’ formulazjoni mill-?did tal-istruttura u t-test riformulat ming?ajr, fil-prin?ipju, tibdiliet sostanzjali fil-le?i?lazzjoni e?istenti (ara t-tielet premessa fil-preambolu).

3 – Dawn l-istess dispo?izzjonijiet illum jistg?u jinsabu, ming?ajr ebda tibdil sostanzjali, fl-Artikoli 131 u 132(1)(b) u (f) tad-Direttiva 2006/112.

4 – Ara s-sentenza tal-20 ta’ Novembru 2003, Taksatorringen, (C-8/01, ?abra p. I?13711, punti 58 sa 65).

5 – Jien ninnota li, fil-ver?jonijiet lingwisti?i li fihom ?iet adottata s-Sitt Direttiva fl-1977, tinsab il-kelma ‘e?att’ fl-Artikolu 13A(1)(f) ?lief f'dik Olandi?a, li tirreferi sempli?ement g?al ?las lura (‘slechts terugbetaling’) ming?ajr i?-?ieda tal-kelma “e?att”. L-Artikolu 13A(1)(f) fl-Olanda hu implementat bl-Artikolu 11(1)(u) tal-Wet op de Omzetbelasting (Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Bejg? Gross), li wkoll tag?mel referenza g?al ?las lura biss (‘slechts terugbetaling’).

6 – Ara, b’kunsiderazzjoni spe?ifika g?all-Artikolu 13A(1)(f), is-sentenzi tal-15 ta’ ?unju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, (348/87, ?abra p. 1737, punt 13) u tal-20 ta’ Novembru 2003, Taksatorringen (i??itata iktar ‘il fuq, punt 61).

7 – Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru, Taksatorringen, (i??itata iktar 'il fuq, punt 62).

8 – Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Jacobs fil-kaw?a Zoological Society of London (C?267/00, ?abra p. I?3353, punti 17 sa 19).

9 – Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-kaw?a Taksatorringen (i??itata iktar 'il fuq, punti 9 u 117 sa 124, spe?jalment il-punti 117 sa 119).

10 – Ara s-sentenza tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C?76/99, ?abra p. I?249, punt 23) kif ukoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Fennelly fl-istess sentenza (punti 20 sa 23) u l-?urisprudenza hemmhekk i??itata.

11 – Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-kaw?a Taksatorringen, (i??itata iktar 'il fuq, punti 118 u 119).