KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI SHARPSTON

ippreżentati fit-8 ta' Marzu 2007[1]

1. Tnejn mill-eżenzjonijiet mill-VAT skond is-Sitt Direttiva jkopru[2], essenzjalment, l-edukazzjoni u s-servizzi relatati mill-qrib ipprovduti minn stabbilimenti edukattivi, u t-tagħlim mogħti privatament minn għalliema.

2. Dawn iż-żewġ talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw id-domandi dwar jekk dawn l-eżenzjonijiet jestendux għal, minn naħa, l-provvista ta' għalliema minn skola għal oħra, u min-naħa l-oħra, il-provvista ta' tagħlim ġewwa skola minn għalliem indipendenti.

Is-Sitt Direttiva

3. Skond l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva[3], il-provvista ta' servizzi bi ħlas, minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, hija suġġetta għall-VAT.

4. L-Artikolu 4(1) jiddefinixxi persuna taxxabbli bħala 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 bħala "kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti [...]"[5]. Għaldaqstant, m'hemm ebda lista ta' servizzi li huma

1 — Lingwa originali: l-Ingliż.

2 — Is-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-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU 1997 L 145, p. 1, emendata diversi drabi). Mill-1 ta' Jannar 2007, u għaldaqstant wara l-perijodu rilevanti għal din il-kawża, is-Sitt Direttiva ġiet imħassra u sostitwita mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), li l-għan tagħha, skond il-premessa 3 tal-preambolu tagħha, huwa li tfassal mill-ġdid l-istruttura u l-formulazzjoni — prinċipalment — tas-Sitt Direttiva mingħajr ma jsir tibdil fil-leġiżlazzjoni eżistenti. Madankollu, l-emendi sostantivi żgħar li saru m'għandhom ebda effett fuq il-kwistjonijiet imqajma f'din il-kawża.

3 — Ara wkoll l-Artikolu 2(1)(ċ) 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.

suġġetti għall-VAT, iżda huwa kkonfermat mill-Artikolu 9(2)(ċ) u (e), li jirrigwarda l-post tal-provvista ta' ċerti servizzi, li servizzi relatati ma' attivitajiet edukattivi u l-provvista ta' għalliema huma, bħala prinċipju, taxxabbli [6].

6. Madankollu, l-Artikolu 13A ("Eżenzjonijet għal ċerti attivitajiet fl-interess pubbliku") [7], jipprovdi, b'mod partikolari, li:

"1. [L]-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin [...]:

[...]

(i) edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid, inklużi l-provvista ta' servizzi u ta' oġġetti li huma relatati mill-qrib magħhom, [ipprovduti minn] entitajiet regolati mid-dritt pubbliku li għandhom [i]t-tali għan tagħhom jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru konċernat [bħala] li għandhom oġġetti[vi] simili;

(j) tagħlim mogħti privatament minn għalliema u jkopri edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università;

(k) ċerti provvisti ta' impjegati minn istituzzjonijet reliġjużi jew filosofiċi għall-iskopijiet [tas-]subparagrafi (b), (g), (h) [8] u (i) ta' dan l-Artikolu u bil-ħsieb tal-konfront spiritwali;

[...]

(2) (a) L-Istati Membri jistgħu jagħmlu l-għoti lill-entitajiet għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku ta' kull eżenzjoni pprovduta f'(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) [9] ta' dan l-Artikolu soġġett, [f']kull każ individwali, għal [waħda] jew iżjed mill-kondizzjonijet li ġejjin:

— huma m'għandhomx sistemikament jimmiraw biex jagħmlu profitt,

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 soċjali u ta' sigurtà soċjali, u l-protezzjoni tat-tfal u taż-żgħażagħ.

9 — Is-subparagrafi (l), (m) u (n) ikopru, essenzjalment, l-attivitajiet ta' organizzazzjonijiet politiċi, sindakati, reliġjużi, patrijottiċi, filosofiċi, filantropiċi, sportivi jew kulturali.

imma kwalunkwe profitti li mandanakollu jirriżultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti,

— huma għandhom ikunu mmaniġjati [u] amministrati fuq bażi essenzjalment volontarja minn persuni li m'għandhomx interess dirett jew indirett, jew huma nfushom jew b'intermedji, fir-riżultati ta' l-attivitajiet konċernati,

— huma għandhom iżommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeċċedux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta' dawk is-servizzi li m'humiex soġġetti għall-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk miżmuma għal servizzi simili minn [im]priżi kummerċjali soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud,

— eżenzjoni tas-servizzi konċernati m'għand[h]iex toħloq tfixkil ta' kompetizzjoni b'tali mod li tpoġġi fi żvantaġġ l-impriżi kummerċjali responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud.

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

— m'huwiex essenzjali għat-tranżazzjonijiet eżenti,

— l-iskop bażiku tiegħu h[u] li tikseb id-dħul addizzjonali għall-organizzazzjoni billi twettaq tranżazzjonijet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impriżi responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud."

Il-fatti u l-proċedura nazzjonali fil-Kawża C-434/05 'Horizon College'

7. Skond id-deċiżjoni tar-rinviju, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) huwa stabbiliment edukattiv f'Alkmaar ġewwa l-Olanda. Għall-finijiet ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, jidher li din hija organizzazzjoni ddefinita mill-Istat

Membru bħala li għandha għanijiet edukattivi. Hija tipprovdi, prinċipalment, edukazzjoni post sekondarja u taħriġ vokazzjonali.

8. Barra minn hekk, ta' l-inqas bejn l-1995 u l-1999, huwa ssekonda għalliema fl-impjieg tiegħu lil stabbilimenti oħra simili, sabiex jintlaħaq nuqqas temporanju ta' għalliema. Skond il-kuntratt ta' sekondar, l-għalliem ġie assenjat xogħol mill-istabbiliment l-ieħor, li ħallas ukoll l-assigurazzjoni għal responsabbiltà ċivili. Il-paga ta' l-għalliem baqgħet titħallas minn Horizon College, li talab lura l-ħlas ta' l-ispejjeż mill-istabbiliment l-ieħor, mingħajr ma għamel profitt jew żamm VAT.

9. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa qiesu li s-servizz ipprovdut ma kienx kopert mill-eżenzjonijiet tas-Sitt Direttiva, u għaldaqstant ħarġu avviż ta' aġġustament tal-VAT għas-snin 1995 sa 1999.

10. Horizon College ikkontesta dan l-aġġustament. L-appell tiegħu qiegħed issa quddiem il-Hoge Raad (Qorti Suprema), li tosserva li, meta l-għalliema ta' stabbiliment edukattiv huma nieqsa temporanjament, huma għandhom jiġu ssostitwiti għal matul il-perijodu tan-nuqqas tagħhom sabiex jintlaħaq l-għan li tiġi pprovduta l-edukazzjoni, u li l-impożizzjoni tal-VAT awtomatikament iżżid l-ispejjeż ta' din l-edukazzjoni.

11. Il-Hoge Raad tistaqsi jekk is-sitwazzjoni tistax taqa' taħt il-kunċett ta' "edukazzjoni" jew ta' "servizzi [...] relatati mill-qrib". Għaldaqstant hija titlob deċiżjoni preliminarja fir-rigward tad-domandi li ġejjin:

"(1) L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jfisser li l-provvista ta' l-edukazzjoni tinkludi l-fatt li għalliem jiġi pprovdut, bi ħlas, lil istituzzjoni edukattiva sabiex ikun jista' jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dik l-istutizzjoni edukattiva?

(2) Jekk ir-risposta għal din id-domanda hija fin-negattiv, il-kunċett ta' "servizzi relatati mill-qrib ma' l-edukazzjoni" jista' jiġi interpretat bħala li jinkludi s-servizz deskritt fl-ewwel domanda iktar 'il fuq?

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

Il-fatti u l-proċedura nazzjonali fil-Kawża C-445/05, Haderer

12. Skond id-deċiżjoni tar-rinviju, W. Haderer ħadem għal numru ta' snin għal-Land ta' Berlin bħala għalliem estern (*freelance*). Fl-1990, ħadem f'diversi ċentri għall-edukazzjoni adulta [10], għal total ta' spiss iktar minn 30 siegħa fil-ġimgħa, fejn kien jipprovdi 'għajnuna fix-xogħol ta' l-iskola' u kien imexxi kors taċ-ċeramika u tal-fuħħar.

13. L-istatus tiegħu kien kopert minn kuntratti mġedda regolarment li kienu jipprovdu espressament li ma kinux joħolqu relazzjoni ta' impjieg. Kien jitħallas bis-siegħa għax-xogħol effettivament magħmul minnu. Jekk għal xi raġuni l-kors kien jiġi kkanċellat, jew jekk ma setax jaħdem minħabba mard jew kwalunkwe raġuni oħra, huwa ma kienx intitolat li jitħallas. Madankollu, kien jirċievi kontribuzzjoni għall-ispejjeż ta' l-iskema ta' l-assigurazzjoni tas-saħħa u tal-pensjoni tiegħu, u *'leave allowance'* ikkalkolata bħala perċentwal ta' dak li kien jitħallas.

14. W. Haderer m'għamilx denunzja tal-VAT fir-rigward tal-ħlas tiegħu. L-awtoritajiet tat-taxxa qiesu li kellu jagħmel dan, u għamlulu stima tal-VAT.

15. W. Haderer ikkontesta dik l-istima, l-ewwel nett, fuq il-bażi li ma kienx kuntrattur indipendenti (u għaldaqstant ma kienx jaqa' taħt id-definizzjoni ta' 'persuna taxxabbli'), u t-tieni nett, fuq il-bażi li fi kwalunkwe każ l-attività tiegħu kienet eżenti mill-VAT taħt l-Artikolu 13A(1)(i) u/jew (j) tas-Sitt Direttiva.

16. L-appell tiegħu jinsab issa quddiem il-Bundesfinanzhof (Qorti Federali tal-Finanzi), li taċċetta l-konstatazzjoni ta' qorti ta' istanza inferjuri li W. Haderer kien fil-fatt qed jaġixxi bħala kuntrattur indipendenti [11] u tikkonferma li s-servizzi tiegħu ma jistgħux jiġu eżentati mill-VAT taħt ebda dispożiz-

10 — Tnejn, "Volkshochschule" u "Elternzentrum".

11 — Għalkemm il-livell preċiż ta' indipendenza jista' jidher dubjuż minħabba xi elementi fil-proċess (ara punti 12 u 13 iktar 'il fuq), din il-konstatazzjoni ta' fatt aċċettata mill-qorti tar-rinviju hija l-bażi li fuqha għandha timxi l-Qorti tal-Ġustizzja.

zjoni applikabbli tal-leġiżlazzjoni nazzjonali[12]. Madankollu, hija tistaqsi jekk dan l-aħħar fatt huwiex kompattibbli mad-dritt Komunitarju. Hija tosserva, b'mod partikolari, li:

— W. Haderer mhuwiex organizzazzjoni "definita mill-Istat Membru konċernat [bħala] li għandha oġġetti simili" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i), peress li mhuwiex "definit" b'dan il-mod;

— it-tagħlim fiċ-ċentri għall-edukazzjoni adulta fejn ipprovda s-servizzi tiegħu, kif iddefinit mil-liġi nazzjonali, jidher li jaqa' taħt il-kunċett ta' "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" fl-Artikolu 13A(1)(j);

— madankollu jista' jkun hemm dubju dwar jekk it-tagħlim mogħti minn għalliem privat ikunx eżentat biss fejn l-għalliem jipprovdi t-tagħlim b'mod dirett lill-istudenti u jitħallas minnhom, jew jekk dawn is-servizzi jistgħux ikunu pprovduti fi skola jew università.

17. Għaldaqstant, il-Bundesfinanzhof talbet deċiżjoni preliminari dwar id-domanda li ġejja:

'It-tagħlim għall-iskola jew l-università li jingħata minn għalliem privat [[13]] għandu jkun eżentat mit-taxxa taħt l-Artikolu 13A(1)(j) tad-Direttiva 77/388/KEE fil-każ biss li l-għalliem privat jipprovdi s-servizzi tiegħu ta' tagħlim direttament lill-istudenti bħala benifiċjarji ta' dawn is-servizzi — u għalhekk ikun imħallas minnhom — jew huwa suffiċjenti li l-għalliem jipprovdi s-servizzi tiegħu ta' tagħlim — bħal f'dan il-każ — lil skola jew università bħala l-benifiċjarju ta' dawn is-servizzi?'

12 — Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni affermat li l-paragrafu 4(21)(b) ta' l-Umsatzsteuergesetz (Liġi dwar il-Fatturat/id-Dħul mill-Bejgħ) ġie emendat fl-1999 b'mod li issa jidher li jeżenta mill-VAT is-servizzi ta' għalliema li jaħdmu għal rashom fi stabbilimenti edukattivi li jilħqu ċerti rekwiżiti.

13 — Din il-frażi hija traduzzjoni litterali tal-verżjoni oriġinali Ġermaniża li hija stess issegwi mill-qrib it-termini ta' l-Artikolu 13A(1)(j) tas-Sitt Direttiva u għaldaqstant setgħet tiġi tradotta, skond il-verżjoni Ingliża ta' l-istess dispożizzjoni, bħala 'tagħlim mogħti privatament minn għalliem u li jkopri l-edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università'.

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

18. Fil-kawża C-434/05 ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Horizon College, mill-Gvern Olandiż, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni. Fil-kawża C-445/05 ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-awtorità tat-taxxa konvenuta, mill-Gvern Taljan, mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni.

19. Is-seduti f'dawn iż-żewġ kawżi inżammu, b'mod konsekuttiv, fl-14 ta' Diċembru 2006. Fil-kawża C-445/05, W. Haderer, għalkemm kien talab li tinżamm seduta, ma kienx irrappreżentat f'din l-okkażjoni. Lanqas l-awtorità tat-taxxa u l-Gvern Ġermaniż ma ppreżentaw ebda argument orali. Madankollu, il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni ppreżentaw xi sottomissjonijiet. Dawn ta' l-aħħar, flimkien ma' Horizon College u l-Gvern Olandiż, ippreżentaw sottomissjonijiet orali fil-kawża C-434/05 wkoll.

Evalwazzjoni

In-natura ta' l-eżenzjonijiet taħt l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva

20. Ġie rrimarkat li hemm paradoss bejn innatura u t-terminoloġija tal-VAT Komunitarja li jiena ser nipprova nikkjarifika hawn taħt. "Persuna taxxabbli" normalment ma ssostni ebda piż tat-taxxa. Sakemm l-oġġetti u s-servizzi li takkwista huma intaxxati, hija tista' tirkupra t-taxxa in kwistjoni mill-prezz li titlob mingħand il-klijenti tagħha. Madankollu, jekk l-akkwisti tagħha jkunu 'eżentati', il-kost tagħhom ġeneralment jirrifletti element integrat ta' VAT li ma jistax jitnaqqas jew jitħallas lura. Intqal ukoll li "kull min jifhem dan ma jkollu ebda problema jifhem il-VAT" [14].

21. Għalkemm l-aħħar affermazzjoni tista' tidher ottimista, ta' l-inqas fir-rigward talftehim sħiħ ta' l-eżenzjonijiet ta' l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva, huwa madankollu tajjeb li wieħed jieqaf sabiex jikkunsidra lparadoss qabel ma jeżamina l-eżenzjonijiet rilevanti fil-kuntest preżenti tagħhom.

22. Il-VAT hija taxxa ġenerali fuq il-konsum, applikata (bħala "*output tax*") fuq kull provvista ta' oġġetti jew servizzi bħala proporzjon tal-prezz tagħhom, minkejja nnumru ta' tranżazzjonijiet li setgħu seħħew qabel, matul il-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni. Din it-taxxa hija imposta fuq

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.

kull tranżazzjoni bir-rata applikabbli, wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT ("*input tax*") li jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-kost [15].

23. Għaldaqstant, il-piż ġeneralment jinġarr mill-konsumatur finali li, peress li mhuwiex persuna taxxabbli li qed taġixxi bħala tali, u peress li sussegwentement ma jagħmel ebda provvista taxxabbli, ma jista' jimponi ebda *output tax* u ma jista' jnaqqas ebda *input tax*.

24. Fir-rigward ta' l-eżenzjonijiet mill-VAT, tista' ssir distinzjoni bejn żewġ kategoriji: dawk li għandhom id-dritt ta' tnaqqis [16] u dawk mingħajr dritt ta' tnaqqis [17].

25. Fejn tranżazzjoni hija eżentata *bid*-dritt ta' tnaqqis ta' l-*input tax*, ir-riżultat huwa li l-provvista ta' oġġetti jew servizzi tkun kompletament ħielsa (f'dak l-istadju) minn kull piż tal-VAT. Fejn tranżazzjoni hija eżentata *mingħajr* dan id-dritt ta' tnaqqis, kull *input* VAT li tkun inżammet fuq il-komponenti tal-kost tibqa' inkluża fil-prezz.

26. Sabiex nispjega dan, ser nieħu eżempju ipotetiku li fih servizz huwa pprovdut bil-prezz ta' 100 (mingħajr taxxa), fejn parti mill-ispiża sabiex jiġi pprovdut dan is-servizz tirrappreżenta *inputs* (oġġetti jew servizzi) akkwistati bi prezz nett taxxabbli ta' 50, u fejn ir-rata tal-VAT applikabbli hija ta' 20 %.

27. Fil-każ normali, fejn il-provvista hija tranżazzjoni taxxabbli, il-fornitur tas-servizz iħallas 60 għall-*inputs*, li 10 minnhom huma VAT, u jżomm 120 għas-servizz li 20 minnhom huma VAT. Mill-20, huwa jnaqqas l-10 li jkun ħallas u jgħaddi l-bilanċ lill-awtorità tat-taxxa. Il-klijent tiegħu, jekk huwa konsumatur finali, isostni l-piż sħiħ tal-VAT, li huwa 20. Madankollu jekk dak il-klijent huwa persuna taxxabbli oħra, il-piż ta' 20 jerġa' jiġi rkuprat mill-*output tax* li jimponi fuq il-klijenti tiegħu stess, u l-ispiża għalih tkun biss il-prezz nett ta' 100.

15 — Ara l-Artikolu 2 ta' l-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġiżlazzjoni ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU 1967, 71, p. 1301), 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 ieħor jew pajjiż terz u huwa rregolat mill-Artikoli 14 sa 16 tas-Sitt Direttiva; ara wkoll l-Artikoli 140 sa 166 tad-Direttiva 2006/112. (B'deroga mir-regola ġenerali, ċerti Stati Membri ġew awtorizzati wkoll li jżommu 'rata żero' għal ċerti provvisti speċifiċi, bl-istess effett bħal eżenzjoni bid-dritt ta' tnaqqis).

17 — Prinċipalment eżenzjoni 'fit-territorju tal-pajjiż' taħt l-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva; ara wkoll l-Artikoli 132 sa 137 tad-Direttiva 2006/112.

28. Jekk il-provvista tas-servizz hija tranżazzjoni eżentata *bid*-dritt ta' tnaqqis [18], ebda VAT ma tiġi imposta iżda l-fornitur tas-servizz xorta jkun jista' jnaqqas (jiġifieri, f'dawn iċ-ċirkustanzi, li jitħallas lura mill-awtorità tat-taxxa) l-*input tax* ta' 10. Il-kost għall-klijent, kemm jekk ikun konsumatur finali kif ukoll persuna taxxabbli li sussegwentement tagħmel provvista taxxabbli, ikun biss 100.

29. Jekk il-provvista tas-servizz hija tranżazzjoni eżentata *mingħajr* id-dritt ta' tnaqqis, il-fornitur tas-servizz ikollu, jew ibati l-piż ta' l-*input* VAT ta' 10 huwa stess (billi jnaqqas il-qliegħ tiegħu, jekk ikun hemm [19], b'dak l-ammont) jew iktar probabbli, u sakemm jippermettu l-forzi tas-suq, jgħaddih lill-klijenti tiegħu billi jitlob prezz ta' 110, iżda l-ebda waħda minnhom ma tista' tikkostitwixxi VAT imnaqqsa. Fil-każ ta' l-aħħar, il-kost għall-klijent, jekk konsumatur finali, ikun ikbar milli kieku t-tranżazzjoni kienet eżentata bid-dritt ta' tnaqqis imma inqas milli kieku ma kinitx eżentata. Madankollu, jekk il-klijent huwa persuna taxxabbli li jagħmel provvisti taxxabbli, il-kost ikun iktar minn dak fiż-żewġ każijiet, peress li m'hemmx VAT li tista' titnaqqas jew titħallas lura. L-*input tax* ta' 10 hija inkluża fil-prezz imħallas. F'dak il-każ, iż-żieda fil-kost tkun normalment riflessa fil-prezz tal-provvisti taxxabbli li jsiru sussegwentement.

30. L-eżenzjonijiet fl-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva huma kollha eżenzjonijiet *mingħajr* id-dritt ta' tnaqqis [20]. Huwa probabbli li ħafna minnhom jikkonċernaw provvisti għall-konsumaturi finali, li għalihom ir-riżultat ikun għaldaqstant prezz inqas. Edukazzjoni ta' l-iskola u ta' l-università, per eżempju, hija ġeneralment ipprovduta lil studenti li mhumiex persuni taxxabbli u li għalihom l-edukazzjoni ma tirrapreżentax komponenti tal-kost f'ebda provvista taxxabbli li ssir sussegwentement [21]. Dan jista' jispjega għalfejn l-eżenzjoni ta' provvista mill-VAT hija intuwittivament ippercepita bħala xi 'ħaġa tajba'.

31. Madankollu, dan mhuwiex minnu f'kull każ. Taħriġ vokazzjonali jew it-taħriġ mill-ġdid ta' l-impjegati, per eżempju, jistgħu jitħallsu minn min jimpjega, li għalih il-ħlasijiet ikunu komponent tal-kost ta' l-

18 — Jew provvista bir-rata żero; ara n-nota f'qiegħ il-paġna Nru 16.

19 — Tali eċċezzjonijiet spiss jirrigwardaw provvisti minn entitajiet li l-iskop tagħhom mhuwiex li jagħmlu qligħ, fejn id-differenza bejn *inputs* taxxabbli u l-prezz ta' *outputs* eżentati hija prinċipalment jew kompletament minħabba n-nefqiet li jikkonċernaw il-persunal jew nefqiet oħra li jaqgħu barra mill-iskop tal-VAT.

20 — Peress li huma eżenzjonijiet fit-territorju tal-pajjiż; ara n-nota f'qiegħ il-paġna Nru 17 iktar 'il fuq. Għal kunsiderazzjonijiet dwar ir-relazzjoni bejn iż-żewġ tipi ta' eżenzjonijiet ara s-sentenza tas-7 ta' Diċembru 2006, Eurodental, (C-240/05, Ġabra p. I-11479, punti 23 *et seq*), u l-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer fl-istess kawża, punti 24 *et seq*.

21 — Sakemm tinżamm miżata, l-istabbiliment edukattiv ġeneralment jikkuntratta, b'mod regolari, mal-ġenituri sabiex jipprovdi edukazzjoni lit-tfal tagħhom, iżda l-effett huwa l-istess.

outputs tiegħu. F'każijiet bħal dawn, jekk wieħed jassumi li — bħalma huwa ġeneralment il-każ — l-*outputs* ta' min jimpjega huma taxxabbli, l-eżenzjoni twassal għal kost ikbar milli kieku l-provvista tat-taħriġ kienet tkun suġġetta għall-VAT [22], u din iż-żieda jkollha konsegwenzi negattivi fuq il-prezz ta' l-*outputs*.

32. Konsegwentement, wieħed jista' jara li l-eżenzjonijiet taħt l-Artikolu 13A mhumiex dejjem vantaġġjużi sabiex jitnaqqas il-piż tal-VAT. Din il-kunsiderazzjoni tista' tispjega l-pożizzjoni kkwalifikata li l-Qorti tal-Ġustizzja tieħu, b'mod konsistenti, fl-interpretazzjoni tat-termini ta' dawk l-eċċezzjonijiet. Per eżempju, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja [23], fir-rigward ta' l-Artikolu 13A(1) (i), il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat, minn naħa, li l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li jidderogaw mill-prinċipju ġenerali li l-VAT għandha titħallas fuq kull servizz ipprovdut bi ħlas minn persuna taxxabbli [24] u, min-naħa l-oħra, li l-kunċett ta' servizzi relatati mill-qrib ma' l-edukazzjoni ma jeħtieġx interpretazzjoni partikolarment stretta, peress li l-eżenzjoni hija intiża sabiex tiżgura li l-aċċess għall-benefiċċji ta' l-edukazzjoni ma jiġix ostakolat minn kosti addizzjonali li jirriżultaw, kieku dawn is-servizzi kienu suġġetti għall-VAT [25].

33. Fl-opinjoni tiegħi jidher li, fi kwalunkwe każ, tinħtieġ ċerta attenzjoni fl-interpretazzjoni ta' l-eżenzjonijiet. Minkejja l-prinċipju li l-eċċezzjonijiet għal kull regola ġenerali għandhom normalment jiġu interpretati b'mod strett, hawnhekk la pożizzjoni sistematikament stretta u lanqas waħda sistematikament wiesgħa ma jidher li hija xierqa. L-effett fuq l-infiq pubbliku u dak privat mhuwiex sistematikament prevedibbli. Lanqas m'għandha tintuża l-kwistjoni dwar jekk il-kost ta' aċċess għal servizz jiżdiedx bit-taxxa bħala kriterju strett sabiex jiġi ddeterminat jekk eżenzjoni tkunx applikabbli. Jidher li huwa inevitabbli li l-kost ta' aċċess għal prattikament kwalunkwe servizz eżentat jinkludi ta' l-inqas xi ftit *input* VAT li ma jitnaqqasx. Madankollu l-intenzjoni apparenti li jittaffa l-piż fiskali għall-konsumaturi individwali fir-rigward ta' diversi servizzi meħtieġa għall-ħajja soċjali, spiss offruti minn entitajiet pubbliċi jew karitattevoli [26], tista' tipprovdi gwida li tkun ta' għajnuna għall-interpretazzjoni ta' l-eżenzjonijiet, anki

22 — Ara l-punt 29 iktar 'il fuq.

23 — Sentenza ta' l-20 ta' Ġunju 2002, (C-287/00, Ġabra I-5811).

24 — Ara l-paragrafu 43 u l-ġurisprudenza ċċitatata fih; ara s-sentenza ta' l-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory, (C-401/05, Ġabra, p. I-12121, punt 23).

25 — Ara l-punt 47 u l-ġurisprudenza iċċitata fih.

26 — Il-lista ta' eżenzjonijiet fl-Artikolu 13A mhijiex sistematika iżda kienet intiża sabiex tkopri, skond in-nota ta' spjegazzjoni għall-proposta tal-Kummissjoni għas-Sitt Direttiva, "dawk li diġà jeżistu fil-maġġoranza ta' l-Istati Membri" (Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej, Supplement 11/73, p. 16). Il-lista li oriġinarjament kienet fl-Artikolu 14 tal-proposta kienet ġiet kunsiderevolment emendata fil-kors tal-progress tagħha fil-Kunsill.

jekk ma tistax tkun deċiżiva fir-rigward tad-definizzjoni tagħhom.

34. Jista' wkoll jittieħed in kunsiderazzjoni l-fatt li fl-2000, il-Kummissjoni kkonstatat li: "Żieda fil-privatizzazzjoni ta' l-attivitajiet li kienu tradizzjonalment irriżervati esklużivament għas-settur pubbliku wasslet għal distorsjoni ikbar tal-kompetizzjoni bejn servizzi eżentati, mhux taxxabbli u taxxabbli. Is-sistema ta' VAT għal tali servizzi għandha tiġi mmodernizzata billi jittieħdu in kunsiderazzjoni l-interessi kollha involuti, b'mod partikolari, ta' dawk li jużaw dawn is-servizzi. [...] Eżenzjonijiet mingħajr id-dritt ta' tnaqqis għal attivitajiet soċjali, edukattivi, kulturali jew attivitajiet oħra għandhom ukoll jiġu rriveduti sabiex isir magħruf jekk jilħqux il-bżonnijiet attwali" [27].

35. S'issa din il-komunikazzjoni ma wasslet għal ebda riżultat [28]. Ir-risposti għad-domandi mressqa f'dawn il-kawżi jkollhom, għaldaqstant, jiġu mfittxija f'kuntest leġiżlattiv li mhuwiex ċar u li barra minn hekk huwa kkaratterizzat minn tensjoni bejn kampanja għall-armonizzazzjoni fiskali fuq livell Komunitarju u x-xewqa għal kontroll fiskali individwali min-naħa ta' kull Stat Membru [29].

36. Il-Qorti tal-Ġustizzja osservat ukoll — b'mod partikolari, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja — li l-eżenzjonijiet fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt Komunitarju li għandhom l-għan li jevitaw diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru għal ieħor [30], u l-għan ta' l-Artikolu 13A mhuwiex li jeżenta kull attività mwettqa fl-interess pubbliku iżda biss dawk li huma elenkati u deskritti b'mod dettaljat fih [31].

37. Għaldaqstant, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ser nipprova nasal għal interpretazzjoni ċara kemm jista' jkun tat-termini ta' l-eżenzjonijiet in kwistjoni. Fl-opinjoni tiegħi, dan huwa l-aħjar approċċ għall-interessi ta' l-armonizzazzjoni Komunitarja u taċ-ċertezza legali.

27 — Komunikazzjoni mill-Kummissjoni lill-Kunsill u lill-Parlament Ewropew: strateġija għat-titjib tal-funzjonament tas-sistema ta' VAT fil-kuntest tas-suq intern [COM (2000) 348 finali, Anness, punt 2.1].

28 — Anki kieku kellha riżultati, il-komunikazzjoni nnifisha saret wara l-perijodu rilevanti għad-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja f'dawn iż-żewġ kawżi.

29 — Bħalma kien iddikjara l-Kumitat Ekonomiku u Soċjali: "Il-fatt li kunċett, li, bħala prinċipju, kien aċċettat tlieta u tletin sena ilu jidher li għadu 'l bogħod milli jitwettaq daqs kemm kien għadu f'dawk iż-żminijiet jikkostitwixxi att ta' akkuża kontra Stat Membru. L-istorja tal-leġiżlazzjoni tal-VAT fl-Ewropa hija katalogu ta' nuqqasijiet, mhux min-naħa tal-Kummissjoni li aġġixxiet b'konsistenza li hija ta' min ifaħħarha u bi sforz mingħajr waqfien sabiex tipprova tmexxi s-sitwazzjoni 'il quddiem, iżda min-naħa ta' l-Istati Membri li fixklu dawn l-isforzi b'mod kontinwu". (Opinjoni tal-Kumitat Ekonomiku u Soċjali dwar "Strateġija għat-titjib tas-sistema tal-VAT fil-kuntest tas-suq intern" ĠU 2001, C 193 p. 45, punt 3.1.2).

30 — Ara l-punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata fih. Ara s-sentenza tas-7 ta' Diċembru 2006, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, (C-13/06, Ġabra p. I-11563, punt 9).

31 — Ara l-punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata fih. Ara s-sentenza Eurodental, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna Nru 20, punt 43.

Affarijiet paralleli u diverġenzi fiż-żewġ kawżi

38. Kjarament, hemm differenzi oġġettivi bejn is-sitwazzjoni ta' Horizon College u dik ta' W. Haderer. Barra minn hekk, dawn id-differenzi jindikaw, b'mod ċar, li s-sitwazzjoni ta' Horizon College għandha tiġi 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-tagħlim oħra ma jistax jaqa' taħt l-Artikolu 13A(1)(j) bħala "tagħlim mogħti privatament minn għalliema". Min-naħa l-oħra, W. Haderer lanqas huwa organizzazzjoni "definit[a] mill-Istat Membru konċernat" bħala li għandu għanijiet edukattivi fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) (għalkemm ma jistax jingħad li individwi qatt ma jistgħu jiġu ddefiniti b'dan il-mod [32]).

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

40. Skond it-termini tad-dispożizzjonijiet leġiżlattivi in kwistjoni, iż-żewġ subparagrafi jagħmlu appell għal approċċ konsistenti, safejn dan huwa possibbli. Mhux biss jaqgħu taħt l-istess kategorija wiesgħa ta' eżenzjonijiet fl-interess pubbliku, iżda jikkonċernaw ukoll l-istess kategorija limitata ta' l-edukazzjoni u t-tagħlim. Jista' jiġi argumentat li s-subparagrafi (i) u (j) huma intiżi sabiex, bejniethom, jirregolaw l-eżenzjonijiet kollha f'dak il-qasam [33].

41. B'mod iktar speċifiku, l-ostaklu potenzjali għall-eżenzjoni fiż-żewġ każijiet huwa l-eżistenza ta' stabbiliment edukattiv intermedjarju. Kieku l-istess għalliema ta' Horizon College kienu għallmu lill-istess studenti fil-kuntest ta' l-attivitajiet ta' Horizon College stess, l-eżenzjoni kienet tkun ċara. Il-fatt li għamlu dan fil-kuntest ta' sekondar minn skola għal oħra jneħħi dik il-kjarezza. Dan huwa minnu wkoll fir-rigward ta' W. Haderer. Kieku kien ipprovda tagħlim privatament u direttament lill-istudenti fuq proprjetà privata (tiegħu jew tagħhom), ma kienx ikun hemm problema. Huwa l-fatt li t-tagħlim ingħata f'ċentri għall-edukazzjoni adulta li joħloq il-problema.

42. Minn dan il-lat, fl-opinjoni tiegħi huwa importanti li, fiż-żewġ kawżi, l-ewwel tiġi kkunsidrata n-natura tas-servizz ipprovdut u l-identità tal-benefiċjarju tas-servizz, sabiex

32 — Ara s-sentenza tal-11 ta' Awwissu 1995, Bulthuis-Griffioen, (C-453/93, Ġabra I-2341), u s-sentenza tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, Ġabra I-4947, b'mod partikolari l-punti 14 sa 19).

33 — Ara s-sentenza ta' l-10 ta' Settembru 2002, Kügler, C-141/00, Ġabra I-6833, punt 36, fir-rigward tat-tipi differenti ta' kura medika li huma eżentati mill-Artikolu 13A(1)(b) u (ċ).

naslu għal interpretazzjoni konsistenti. Wara dan, ser neżamina ċerti kwistjonijiet li jkun baqa' u li huma partikolari għal kull każ.

In-natura u l-benefiċjarju tas-servizz ipprovdut

43. Analiżi possibbli tista' tkun li, fuq il-fatti deskritti fid-deċiżjonijiet 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 qegħdin f'relazzjoni kuntrattwali jew simili ma' l-istabbiliment intermedjarju biss. L-arranġamenti ta' Horizon College dwar is-sekondar kienu jistipulaw li kien l-istabbiliment intermedjarju li kien jikkontrolla u li kien responsabbli għat-tagħlim ipprovdut mill-għalliema ssekondati. Fil-każ ta' W. Haderer, ma ġiex speċifikat kemm kienu jeżerċitaw kontroll iċ-ċentri għall-edukazzjoni fuq it-tagħlim tiegħu, iżda mill-arranġamenti ta' ħlas deskritti jidher b'mod ċar li l-istudenti kienu jħallsu liċ-ċentru għas-servizzi tiegħu, bl-istess mod bħallikieku kien impjegah u, għaldaqstant, kwalunkwe lment li seta' kellhom dwar il-kwalità ta' dawk is-servizzi setgħu jagħmluh biss kontra ċ-ċentru.

44. Fuq il-bażi ta' din l-analiżi, is-servizz edukattiv li rċevew l-istudenti kien ipprovdut lilhom mill-istabbilimenti intermedjarji, għalkemm kienu l-impjegati ta' Horizon College u W. Haderer li, fir-realtà kienu jgħallmu. Min-naħa l-oħra, is-servizz li Horizon College u W. Haderer ipprovdew lill-istabbilimenti intermedjarji ma kienx edukazzjoni jew tagħlim fih innifsu, peress li kienu l-istudenti, u mhux l-istabbilimenti, li rċevew tali edukazzjoni jew tagħlim. Is-servizz kien, pjuttost, li jipprovdu persuni (persunal jew, fil-każ ta' W. Haderer, huwa nnifsu) sabiex l-istabbilimenti intermedjarji jkunu jistgħu jipprovdu edukazzjoni jew tagħlim lill-istudenti tagħhom.

45. Konsegwentement, tali servizz ma jistax jiġi eżentat bħala "edukazzjoni" jew "tagħlim" taħt l-Artikolu 13A(1)(i) jew (j), rispettivament.

46. Il-Kummissjoni tipproponi analiżi differenti li tagħmel distinzjoni bejn iż-żewġ sitwazzjonijiet.

47. Fl-opinjoni tagħha, 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 eżenzjoni oħra[34]. Madankollu, l-attività ta' W. Haderer tista' titqiegħed fil-kategorija ta' provvista ta' tagħlim fis-sens tas-subparagrafu (j) peress li, fil-fatt, kien ipprovda tagħlim personalment. L-identità tal-benefiċjarju tas-servizz mhijiex speċifikata fit-termini ta' l-eżenzjoni, kif huwa wkoll il-każ għal ċerti eżenzjonijiet oħra. Għaldaqstant, dan in-nuqqas m'għandu ebda konsegwenza f'dak ir-rigward. Is-subparagrafi (i) u (j) huma intiżi sabiex bejniethom, essenzjalment, ikopru s-serje sħiħa ta' eżenżjonijiet għal attivitajiet edukattivi — (i) fir-rigward tal-persuni ġuridiċi u (j) fir-rigward tal-persuni fiżiċi.

għalliema jipprovdu edukazzjoni lill-istudenti, kemm jekk huma impjegati mill-istabbiliment fejn fil-fatt jgħallmu u kemm jekk huma pprovduti minn stabbiliment ieħor, is-servizz li jiġu pprovduti l-għalliema jaqa' taħt il-kunċett ta' edukazzjoni għall-iskopijiet ta' l-Artikolu 13A(1)(i).

48. Fir-rigward tas-sitwazzjoni ta' Horizon College, l-analiżi tal-Kummissjoni hija sostnuta, fil-partijiet essenzjali tagħha, mill-Gvern Grieg u mill-Gvern Olandiż. Madankollu, Horizon College jenfassizza l-għan li ma jiżdidux l-ispejjeż ta' servizz pubbliku jew karitatevoli[35]. Huwa jsostni li fl-aħħar l-ispiża hija sostnuta minn min iħallas it-taxxi u li t-tagħlim innifsu huwa pprovdut direttament lill-istudenti mill-għalliema u mhux mill-istabblilment li jimpjegahom. L-istabbiliment intermedjarju ma jkunx jista' jwettaq id-dmir statutorju tiegħu mingħajr l-għalliema ta' Horizon College. Peress li l-

49. Min-naħa tiegħi, madankollu, naqbel mal-Gvern Grieg, mal-Gvern Olandiż u mal-Kummissjoni f'dan ir-rigward. Meta stabbiliment edukattiv jipprovdi għalliema lil stabbiliment ieħor, fejn jgħallmu lill-istudenti ta' dan ta' l-aħħar taħt l-istruzzjonijiet u r-responsabbiltà tiegħu, il-provvista mhijiex ta' "edukazzjoni" iżda ta' għalliema. Barra minn hekk, kif affermat il-Kummissjoni waqt is-seduta, l-"edukazzjoni, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid" li jirċievu l-istudenti fi stabbiliment edukattiv mhumiex dak biss li huwa pprovdut mill-għalliema mill-għarfien u l-kapaċitajiet tagħhom biss. Iżda, dawn jinkludu il-qafas kollu ta' faċilitajiet, il-materjal użat għat-tagħlim, ir-riżorsi tekniċi, il-politika dwar l-edukazzjoni u l-infrastruttura organizzattiva fi ħdan l-istabbiliment edukattiv speċifiku fejn jaħdmu dawn l-għalliema.

34 — Għalkemm il-Kummissjoni ma semmietx, b'mod speċifiku, is-subparagrafu (k), iċċitat fil-punt 6 iktar 'il fuq, li huwa l-unika eżenzjoni għall-provvista ta' personal, jidher ċar li s-sekondar in kwistjoni ma jissodisfax il-kundizzjoni li dan ikun sar minn istituzzjoni reliġjuża jew filosofika jew għall-għid spiritwali.

35 — Flimkien mas-sentenzi tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-76/99, Ġabra I-249) u Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, iċċitatata fil-punt 32 iktar 'il fuq, Horizon College jagħmel riferiment għas-sentenzi Kügler, iċċitata fin-nota f'qiegħ il-paġna Nru 33, (punt 29), u s-sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf, (C-174/00, Ġabra I-3293, punt 19).

50. Għandu jiġi ammess li jista' jidher paradossali li meta fornitur ma jagħmel xejn iktar ħlief jirkupra l-kost preċiż li jkun ħallas għal xi ħaġa li taqa' barra mill-iskop tal-VAT (b'mod partikolari salarji mħallsa lil impjegati), mingħajr ma jżid ebda valur, it-tranżazzjoni għandha tkun suġġetta għal taxxa 'bil-valur miżjud'. Madankollu, kif rajna iktar 'il fuq, l-eżenzjoni mill-VAT ma tiżgurax eżenzjoni minn paradoss. Barra minn hekk, ħafna jew il-maġġoranza ta' dawk li jagħmlu provvisti taxxabbli għandhom spejjeż ta' salarji li ma jistgħux inaqqsu jew jinjoraw meta jkunu qegħdin jikkalkolaw l-*output* VAT tagħhom, u għalhekk ma jkunx ġust li jagħmlu hekk dawk li jipprovdu l-persunal biss. Ħafna jew il-maġġoranza ta' provvisti ta' persunal isiru għal skop ta' qligħ u jikkompetu ma provvisti oħra bħal dawn, u għalhekk ma jidhirx li huwa ġust li jiġu eżentati biss dawk li ma jagħmlux qligħ.

51. Madankollu, fir-rigward tas-sitwazzjoni ta' W. Haderer, insibha iktar diffiċli li naqbel ma' l-analiżi tal-Kummissjoni, għalkemm nista' nifhimha.

52. L-ewwel nett, jidhirli li s-sitwazzjoni in kwistjoni hija eskluża permezz ta' qari normali ta' l-Artikolu 13A(1)(j) — minbarra, forsi, fil-verżjoni Ġermaniża, fatt li seta' wassal għad-deċiżjoni tar-rinviju.

53. Bil-Ġermaniż, l-espressjoni 'von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht' forsi tista' tiġi interpretata bħala li tirreferi għal kull tagħlim mogħti minn għalliem li mhuwiex fost il-persunal impjegat ta' stabbiliment edukattiv.

54. Fil-verżjonijiet tal-lingwi l-oħra kollha li bihom ġiet oriġinalment adottata s-Sitt Direttiva, is-servizz deskritt huwa, kjarament, dak ta' tagħlim privat[36], u fl-opinjoni tiegħi, din hija d-definizzjoni li għandha tipprevali fuq kull terminoliġija li hija parzjalment diverġenti f'verżjoni lingwistika waħda.

55. Is-sitwazzjoni l-iktar tipika li ġiet invokata, hija bla dubju dik ta' lezzjonijiet individwali mogħtija minn għalliem fid-dar tiegħu jew fid-dar ta' l-istudent. Madankollu, naċċetta li tagħlim mogħti lil gruppi ta' individwi jista' jaqa' taħt il-kunċett, li r-relazzjoni kuntrattwali m'għandiex tkun bil-fors bejn l-għalliem u l-istudent individwali (bħalma indikat il-Kummissjoni, il-kuntratt jista' jkun mal-ġenituri ta' l-istudent), u li l-identità tal-bini fejn isir it-tagħlim mhijiex deċiżiva.

36 — "[P]rivattimer givet af undervisere" bid-Daniż; "privelessen die particulier door docenten worden gegeven" bl-Olandiż; "tuition given privately by teachers" bl-Ingliż; "leçons données, à titre personnel, par des enseignants" bil-Franċiż; "lezioni impartite da insegnanti a titolo personale" bit-Taljan.

56. Madankollu, ma naħsibx li tagħlim mogħti lil klassi ta' studenti taħt it-tutela ta' stabbiliment edukattiv, organizzat minn dak l-istabbiliment fil-bini tiegħu u taħt ir-responsabbiltà tiegħu, jista' jkun kopert mill-kliem ta' l-artikolu in kwistjoni, b'mod partikolari meta l-arranġamenti finanzjarji u kuntrattwali huma kondotti, indipendentement, mill-istabbiliment edukattiv, minn naħa, ma' l-istudenti, u min-naħa l-oħra, ma' l-għalliema. Kif isostni l-Gvern Taljan, il-kunċett ta' tagħlim privat sempliċiment ma jistax jiġi normalment mifhum bħala li jinkludi dan it-tip ta' arranġament [37].

57. Fir-rigward ta' l-argument tal-Kummissjoni li l-Artikolu 13A(1)(j) għandu jiġi interpretat fis-sens li huwa intiż sabiex ikopri kull tagħlim mogħti lil studenti minn għalliema indipendenti li mhumiex koperti mis-subparagrafu (i), irrispettivament minn jekk jingħatax fil-kuntest ta' relazzjoni privata jew ta' stabbiliment edukattiv, jiena ma nħossx li dan jista' jiġi sostnut mit-test jew l-istorja leġiżlattiva tad-dispożizzjonijiet.

58. Fil-proposta oriġinali għas-Sitt Direttiva [38], l-eċċezzjoni għall-provvisti edukattivi kienet miktuba hekk:

"il-provvista ta' servizzi u l-provvista ta' oġġetti relatati magħhom, li għandhom għan edukattiv jew li għandhom konnessjoni diretta ma' l-edukazzjoni jew mat-taħriġ vokazzjonali jew mat-taħriġ mill-ġdid, minn:

— entitajiet irregolati mid-dritt pubbliku; jew

— stabbilimenti edukattivi privati li tqiegħdu taħt is-sorveljanza ta' l-awtoritajiet pubbliċi kompetenti u awtorizzati sabiex jippreparaw studenti għal kwalifika minn skola jew università jew kwalifika professjonali, rikonoxxuta jew approvata mill-Istat."

59. Dik il-formulazzjoni, għalkemm differenti mill-Artikolu 13A(1)(i) kif ġie adottat finalment, tidher li essenzjalment tkopri l-istess qasam u kjarament għandha l-istess intenzjoni bħall-formulazzjoni ta' dan ta' l-aħħar, li teżenta l-edukazzjoni pubblika u l-edukazzjoni approvata pubblikament, iżda li tintaxxa servizzi edukattivi oħra fis-settur privat.

60. Fil-proposta oriġinali ma kien hemm ebda prekursur għas-subparagrafu (j) eżis-

37 — Ara wkoll is-sentenza tal-Conseil d'État Franċiż (Kunsill ta' l-Istat) tas-26 ta' Jannar 2000 fil-Kawża Nru 169 626 (*Revue de droit fiscal* Nru 47 (2000), p. 1553), u b'mod partikolari, l-opinjoni ta' M. Goulard, commissaire du gouvernement.

38 — Artikolu 14A(1)(i) tal-proposta.

tenti. Dan ta' l-aħħar kien inkluż fid-direttiva fi stadju pjuttost tard, mingħajr ebda kummentarju preċedenti (irreġistrat), u għaldaqstant "mhuwiex affettwat minn storja leġiżlattiva dimostrabbli" [39].

61. Sabiex jiġi eżentat is-servizz ta' għalliema individwali kif sostnut mill-Kummissjoni, kien ikun relattivament sempliċi li tiġi inkluża referenza għal tali għalliema 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) jissuġġerixxu li dan ta' l-aħħar (li huwa biss relatat ma' tagħlim privat li jkopri edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università, u mhux taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid, u ma jkoprix provvisti relatati mill-qrib) kien intiż bħala eċċezzjoni limitata għall-prinċipju ta' tassazzjoni tal-provvisti edukattivi kollha li mhumiex koperti mis-subparagrafu (i). Fil-fatt, jiena ta' l-opinjoni li, fl-interess ta' interpretazzjoni ċara, ċerta u armonizzata, dan is-subparagrafu għandu jiġi interpretat skond it-termini tiegħu u mhux bħala żieda għas-subparagrafu (i).

39 — B. Terra u J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 2006, Vol. A, p. 604 u 605.

62. Jiena nirrikonoxxi li l-konklużjoni li nista' għaldaqstant nasal għaliha tista' ma tidhirx kompletament sodisfaċenti. Li servizz ta' għalliem ikun eżenti mill-VAT jekk jipprovdih direttament lil studenti jew jekk ikun impjegat minn skola, imma mhux jekk ikollu kuntratt indipendenti ma' skola sabiex jgħallem lill-istudenti, jidher li huwa kontradittorju, b'mod partikolari, jekk jittieħed in kunsiderazzjoni l-għan li l-aċċess għall-edukazzjoni m'għandux jiġi ostakolat mill-VAT. Jista' jiġi sostnut li sitwazzjoni bħal ta' W. Haderer, m'għandhiex taqa' bejn żewġ banketti li flimkien huma intiżi sabiex isostnuha. Barra minn hekk, ma jkunx ġust li W. Haderer isib ruħu responsabbli għall-ħlas ta' taxxa li kellha titħallas, jekk kien il-każ, miċ-ċentri għall-edukazzjoni adulta li kien jaħdem għalihom.

63. Madankollu, kontra dawn l-oġġezzjonijiet, jistgħu jiġu fformulati numru ta' kontro-oġġezzjonijiet.

64. Jiena diġà indikajt li l-lista ta' eżenzjonijiet fl-Artikolu 13A(1) sfortunatament, mhijiex ta' natura sistematika b'mod li deduzzjonijiet dwar l-intenzjoni ma jistgħux neċessarjament jiġu applikati minn eżenzjoni għal oħra. Iżda jekk provvista ta' għalliema lil stabbiliment edukattiv mhijiex intiża sabiex tkun eżenti bħala "edukazzjoni, taħriġ vokaz-

zjonali jew taħriġ mill-ġdid", m'hemm l-ebda ġustifikazzjoni neċessarja sabiex jiġi presuppost li provvista ta' servizzi ta' tagħlim individwali lil tali stabbiliment huwa intiż biex ikun eżentat bħala 'tagħlim'. Kieku din kienet l-intenzjoni, jidhirli li tkun meħtieġa kjarifika tat-termini ta' l-eżenzjonijiet.

65. Barra minn hekk, minn perspettiva prattika, huwa probabbli li t-tip ta' arranġament li jidħol fih xi ħadd fis-sitwazzjoni ta' W. Haderer hija alternattiva (għal kwalunkwe raġuni) għal kuntratt ta' impjieg ma' l-istabbiliment edukattiv in kwistjoni iktar milli alternattiva għal ftehim privat ma' studenti individwali. Fil-fatt, kieku kien dan ta' l-aħħar, l-istabbiliment edukattiv jista' jitqies bħala li qiegħed jipprovdi servizz lill-għalliem u mhux bil-kontra. Madankollu, jidhirli li, għall-istess remunerazzjoni netta u benefiċċji, kuntratt ta' impjieg jista' jfisser spiża ikbar għall-istabbiliment edukattiv (fir-rigward ta' kontribuzzjonijiet soċjali jew ta' imposti jew il-piż ta' obbligi varji oħra imposti fuq jew assunti minn min jimpjega fir-rigward ta' l-impjegati tagħhom) minn kuntratt ma' fornitur ta' servizzi indipendenti mhux suġġett għall-VAT.

66. F'dak il-każ, il-fatt li s-servizz ipprovdut jiġi suġġett għall-VAT mhux bilfors iżid il-kost ta' l-edukazzjoni iktar milli rikors għal kuntratt ta' impjieg iktar konvenzjonali. Filwaqt li l-għan li ma jiżdiedx il-kost ta' l-aċċess għall-edukazzjoni m'għandux jintesa [40], din il-kunsiderazzjoni jista' jkollha tiġi bbilanċjata kontra oħrajn li jirrikjedu li ma jiġux permessi l-evażjoni jew l-evitar ta' l-ispiża ta' protezzjoni soċjali ġustifikabbli. Fl-aħħar analiżi, il-kwistjoni dwar jekk rikors għal (sub)kuntratturi indipendenti, minflok kuntratti ta' impjieg, huwiex iktar favorevoli, mhijiex kwistjoni li għandha tiġi kkunsidrata — lejn naħa jew oħra — bl-applikazzjoni jew bin-nuqqas ta' applikazzjoni ta' eżenzjoni tal-VAT li l-għan ġenerali tagħha huwa li jittaffa l-piż tal-konsumaturi ta' ċerti servizzi li huma meqjusa li huma fl-interess pubbliku.

67. Filwaqt li ma jkunx ġust li W. Haderer ikollu jsostni piż li ma kellux isostni, ir-rwol ta' din il-Qorti tal-Ġustizzja mhuwiex li tiddermina l-eżitu tal-proċedimenti, iżda huwa li tinterpreta kif għandu jiġi applikat id-dritt Komunitarju b'mod ġenerali. Jista' ikun ukoll li W. Haderer ikun jista' jgħaddi l-piż ta' kwalunkwe taxxa imposta fuqu lill-istabbiliment edukattiv fejn kien jaħdem, b'mod retroattiv u anki f'dan l-istadju.

40 — Madankollu, għandu jiġi mfakkar li jekk l-edukazzjoni pprovduta minn stabbiliment fejn għalliema bħal W. Haderer jipprovdu s-servizzi tagħhom huwa eżentati, il-kost tagħha jkun diġà jinkludi VAT fuq *inputs* varji li ma tistax tiġi rkuprata (inkluż l-apparat u l-materjal għat-tagħlim, per eżempju il-fuħħar) iżda, skond l-għan ta' l-Artikolu 13A, ma jkun hemm ebda VAT imposta fuq il-qliegħ, jekk ikun hemm, meħud mill-istabbiliment.

68. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena ta' l-opinjoni li provvista ta' għalliema tat-tip ipprovduta minn Horizon College m'għandiex tkun meqjusa bħala "edukazzjoni" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, u li s-servizzi ta' tagħlim tat-tip ipprovduti minn W. Haderer m'għandhomx jitqiesu bħala "tagħlim mogħti privatament minn għalliema" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(j).

69. Issa ser ngħaddi għad-domandi li baqa', li huma speċifiċi għal kull wieħed miż-żewġ każijiet.

Kawża C-434/05 Horizon College: provvisti relatati mill-qrib

70. L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva mhux biss jeżenta l-edukazzjoni u t-taħriġ vokazzjonali, iżda wkoll il-provvista ta' oġġetti jew servizzi relatati mill-qrib magħhom. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddefiniet servizz anċillari ta' dan it-tip bħala wieħed li "ma jikkostitwixxix għan minnu nnifsu, iżda huwa mezz sabiex jissaħħu t-tgawdija jew il-benefiċċju tas-servizz prinċipali pprovdut mill-fornitur" [41].

41 — Ara s-sentenza ta' l-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia (C-394/04 u C-395/04, Ġabra I-10373, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata fiha).

71. Horizon College u l-Kummissjoni jsostnu li provvista ta' għalliema minn stabbiliment edukattiv għal ieħor hija, bħala prinċipju, provvista ta' servizz relatat mill-qrib ma' l-edukazzjoni. Jekk l-istudenti jkunu qegħdin jirċievu edukazzjoni jew taħriġ vokazzjonali minn stabbiliment edukattiv u dan l-istabbiliment ibati minn nuqqas ta' għalliema kkwalifikati jew istrutturi, il-benefiċċju ta' l-edukazzjoni jew taħriġ li jirċievu jkun ħafna aħjar bis-sekondar ta' persunal ikkwalifikat minn stabbiliment ieħor bħal dan.

72. Din il-perspettiva tant tidher immedjatament u ovvjament korretta, bħala kwistjoni ta' sens komun, li jkun hemm bżonn ta' raġuni b'saħħitha ħafna sabiex tiġi kkontestata. Il-Gvern Grieg u l-Gvern Olandiż ressqu argumenti in sostenn tat-teżi tagħhom li l-provvisti ta' persunal ta' Horizon College ma jistgħux jiġu eżentati fuq dik il-bażi, iżda jiena ma nikkunsidrawx li dawk l-argumenti huma b'saħħithom biżżejjed.

73. Iż-żewġ Gvernijiet isostnu li dik l-eżenzjoni hija eskluża peress li l-provvista in kwistjoni (ta' l-għalliema ta' Horizon College) ma ssirx lill-benefiċjarji ta' l-edukazzjoni jew tat-taħriġ vokazzjonali (l-istudenti) iżda lil fornitur tas-servizz prinċipali (l-istabbiliment edukattiv l-ieħor). Il-Gvern Olandiż iżid jgħid li l-provvista ta' għalliema mhijiex konnessa mal-provvista ta' edukazzjoni jew taħriġ minn Horizon College lill-

istudenti tiegħu stess. Għaldaqstant, mhuwiex "relatat mill-qrib" la mas-servizz prinċipali eżentat ipprovdut lill-istudenti ta' listabbiliment l-ieħor u lanqas ma' l-attività prinċipali eżentata ta' Horizon College.

74. Il-Gvern Olandiż jirriferi, b'mod partikolari, għal numru ta' sentenzi [42] in sostenn tat-teżi li, essenzjalment, sabiex provvista tikkwalifika bħala "relatata mill-qrib", din għandha ssir fl-istess relazzjoni ta' fornitur/benefiċjarju li hemm fil-provvista prinċipali eżentata. Madankollu, fl-ebda waħda minn dawn is-sentenzi ma jidher li l-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ir-raġunament tagħha fuq tali kriterju. Per eżempju, fis-sentenza Card Protection Plan, il-Qorti tal-Ġustizzja lanqas biss eżaminat il-kwistjoni ta' "servizz relatat" [43], u fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, għalkemm iż-żewġ servizzi (edukazzjoni ta' l-università għall-istudenti u attivitajiet ta' riċerka mwettqa minn universitajiet bi ħlas) kienu manifestament ipprovduti lil benefiċjarji differenti, il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ir-raġunament tagħha fuq il-fatt li attivitajiet ta' riċerka ma kienu bl-ebda mod neċessarji sabiex tiġi pprovduta l-edukazzjoni [44].

75. Barra minn hekk, fis-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede [45], il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat b'mod ċar li, bħala prinċipju, meta organizzazzjoni li tipprovdi servizzi għall-protezzjoni tat-tfal eżentati taħt l-Artikolu 13A(1)(g) jew (h) tas-Sitt Direttiva, bħala alternattiva, toffri wkoll servizz bħala intermedjarju bejn persuni oħra li joffru protezzjoni tat-tfal u persuni jkunu qegħdin ifittxu servizzi għall-protezzjoni tat-tfal, dan is-servizz distint, bħala intermedjarju, jista' jikkwalifika bħala "relatat mill-qrib" mal-protezzjoni tat-tfal, għalkemm, f'dak il-każ, l-organizzazzjoni ma tipprovdix il-protezzjoni tat-tfal hija stess lil dawk il-benefiċjarji partikolari.

76. Iżda f'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlitha ċara wkoll li għandhom jintlaħqu numru ta' kundizzjonijiet sabiex wieħed jibbenefika minn eżenzjoni.

77. F'dan il-kuntest, huwa xieraq li tissemma t-teżi tal-Gvern Grieg li l-provvisti ta' persunal magħmula minn Horizon College għandhom jiġu ddikjarati taxxabbli peress li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha informazzjoni suffiċjenti għad-dispożizzjoni tagħha sabiex tiżgura li dawn fil-fatt jikkwalifikaw bħala eżenti.

78. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ġiet mistoqsija jekk "[i]l-provvista ta' l-edukaz-

42 — Sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, Card Protection Plan, (C-349/96 Ġabra I-973); Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 35; Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 23; tat-3 ta' Marzu 2005, Arthur Andersen, (C-472/03, Ġabra I-1719); u Ygeia, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 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 (C-415/04, Ġabra I-1385).

zjoni tinkludi l-fatt li għalliem jiġi pprovdut, bi ħlas, lil istituzzjoni edukattiva sabiex ikun jista' jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dik l-istutizzjoni edukattiva" tikkwalifikax, *bħala prinċipju,* bħala servizz relatat mill-qrib ma' l-edukazzjoni jew mat-taħriġ fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i). Fl-opinjoni tiegħi, is-servizz hekk iddefinit jikkwalifika bħala servizz relatat mill-qrib. Fl-analiżi finali *fil-fatt,* jikkwalifika biss jekk jissodisfa numru ta' kundizzjonijiet, kwistjoni li għandha tiġi ddeterminata mill-qorti nazzjonali rilevanti. Il-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja m'għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-informazzjoni kollha meħtieġa sabiex tasal għal opinjoni, la jawtorizzaha tiddeċiedi li s-servizz ma jistax ikun eżentat u lanqas ma jwaqqafha milli toffri gwida fir-rigward ta' l-evalwazzjoni tal-kundizzjonijiet li għandhom jintlaħqu.

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

80. Fl-ewwel lok, peress li s-servizz prinċipali li għalih hija relatata mill-qrib il-provvista in kwistjoni hija l-edukazzjoni pprovduta, mhux minn Horizon College innifsu iżda mill-istabbiliment intermedjarju, dik l-edukazzjoni għandha, hija stess, tissodisfa l-kundizzjonijiet għal eżenzjoni skond l-Artikolu 13A(1)(i) [46]. B'mod partikolari, għandha tikkostitwixxi "edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid" u għandha tiġi pprovduta minn entitajiet irregolati mid-dritt pubbliku "li għandhom [i]t-tali għan tagħhom jew minn organizzazzjonijiet definiti mill-Istat Membru konċernat [bħala] li għandhom oġġetti [vi] simili".

81. Fit-tieni lok, il-provvista ta' ħaddiema għandha tkun 'essenzjali għat-tranżazzjonijiet eżenti fil-kliem ta' l-ewwel inċiż ta' l-Artikolu 13A(2)(b). Dan ifisser, sabiex tiġi adattata l-formulazzjoni ta' Stichting Kinderopvang Enschede [47], għandha tkun ta' tali natura jew kwalità li l-istabbilimenti intermedjarji ma setax ikollhom l-assigurazzjoni li jottjenu servizz ta' l-istess valur mingħajr l-assenjar ta' għalliema minn Horizon College.

82. F'dak ir-rigward, bħalma enfasizza l-Gvern Olandiż, il-qorti nazzjonali għandha tiddermina jekk aġenzija ta' reklutaġġ jew fornitur ieħor ta' persunal (li s-servizzi tagħhom ikunu suġġetti għall-VAT) setgħux jipprovdu servizz ta' l-istess valur. Per eżempju, jista' jkun iżda jista' ma jkunx il-każ li r-reklutaġġ tal-persunal u l-proċeduri ta' taħriġ ta' Horizon College huma tali li standard eċċezzjonalment għoli ta' għalliema

46 — Ara s-sentenza Kinderopvang Enschede, iċċitata iktar 'il fuq punti 21 sa 23 u d-dispożittiv.

47 — Ara l-punti 25 sa 28 u d-dispożittiv.

jkun garantit, jew li aġenzija tkun normalment f'pożizzjoni aħjar sabiex tipprovdi għalliema temporanji fi żmien qasir. Tali fatturi, u fatturi oħra rilevanti għall-kwalità tas-servizz ipprovdut għandhom jiġu evalwati mill-qorti kompetenti.

persunal in kwistjoni. Jista' jkun li jkun hemm bżonn ta' iktar konstatazzjonijiet ta' fatt sabiex jiġi ddeterminat jekk kienx dan l-għan bażiku tal-ftehim ta' sekondar, jew jekk dan kienx biss konsegwenza anċillari.

83. Fit-tielet lok, skond it-tieni inċiż ta' l-Artikolu 13A(2)(b), l-għan bażiku m'għandux ikun li jinkiseb dħul addizzjonali billi jitwettqu tranżazzjonijiet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk ta' impriżi kummerċjali suġġetti għall-VAT. F'dak ir-rigward, kif indika l-Gvern Olandiż, jista' ma jkunx biżżejjed li jiġi stabbilit li Horizon College ma żammx iktar mill-kost tas-salarji u spejjeż oħra relatati ma' l-impjieg ta' l-għalliema ssekondati. Kieku Horizon College ma kienx ipprovda lill-għalliema tiegħu lil stabbilimenti oħra, għandu jiġi preżunt li xorta kien ikollu jħallas is-salarji tagħhom. Il-Qorti tal-Ġustizzja m'għandha l-ebda informazzjoni dwar jekk l-għalliema in kwistjoni kinux parzjalment impjegati fi ħdan Horizon College u ssekondati x'imkien ieħor għall-bilanċ ta' kull ġimgħa ta' xogħol, jew jekk waqt il-perijodi rilevanti s-servizzi tagħhom sempliċiment ma kinux meħtieġa minn Horizon College. Fi kwalunkwe każ, it-tranżazzjoni pprovdiet dħul addizzjonali (u għaldaqstant, b'mod ġenerali, qliegħ adizzjonali — jew telf imnaqqas) għalkemm l-ebda qliegħ speċifiku ma ġie impost minbarra l-ispiża minima tal-

84. Fir-raba' lok, għandu jiġi osservat li l-Istati Membri huma intitolati jimponu numru ta' kundizzjonijiet oħra għal eżenzjoni, skond l-Artikolu 13A(2)(a) tas-Sitt Direttiva[48]. L-impożizzjoni ta' tali kundizzjonijiet addizzjonali ma ssemmietx f'din il-kawża, u għalhekk jista' jiġi ssoponut li ma japplikawx. Madankollu, jekk jiġu imposti kundizzjonijiet skond din id-dispożizzjoni, il-fatt jekk jiġux sodisfatti għandu jiġi vverifikat, b'mod ċar, mill-qorti nazzjonali.

85. Fl-aħħar, fir-rigward tat-tielet domanda tal-Hoge Raad, huwa neċessarju li l-provvista ta' persunal issir minn entità jew organizzazzjoni li jirreferi għalihom l-Artikolu 13A(1)(i). Ma jidhirx li huwa kkontestat li Horizon College hija organizzazzjoni bħal din.

48 — Ara l-punt 6 iktar 'il fuq.

Kawża C-445/05 Haderer: edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università

86. Fl-osservazzjonijiet tagħha bil-miktub lill-Qorti tal-Ġustizzja, l-awtorità tat-taxxa konvenuta ressqet oġġezzjoni speċjali kontra l-eżenzjoni fil-każ ta' W. Haderer. Hija tafferma li t-tagħlim tiegħu fil-fuħħar, ċeramika u "għajnuna bix-xogħol ta' l-iskola" ma jkoprix "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" kif definit minn diversi dispożizzjonijiet nazzjonali. B'mod partikolari, dan ma jikkonformax mat-tip ta' programm iddeterminat minn qabel li huwa fattur neċessarju għal edukazzjoni bħal din.

87. Jiena diġà wasalt għall-konklużjoni li, fi kwalunkwe każ, it-tagħlim ta' W. Haderer ma jistax jikkwalifika għal eżenzjoni. Madankollu, fl-opinjoni tiegħi huwa importanti li jkun ċar li dan it-tagħlim m'għandux jiġi eskluż fuq il-bażi mressqa mill-awtorità tat-taxxa.

88. Il-qorti tar-rinviju hija sodisfatta li l-oqsma koperti mit-tagħlim fil-fatt jikkonsistu f' "edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università" u huwa diffiċli li wieħed jikkontesta din l-evalwazzjoni. Minn naħa, 'għajnuna bix-xogħol ta' l-iskola" għandha bħala regola taqa' taħt din il-kategorija. Min-naħa l-oħra, klassijiet li jgħallmu kif isiru l-artikoli taċ-ċeramika u tal-fuħħar huma komuni ħafna fl-Ewropa. Għalkemm forsi din mhijiex attività strettament akkademika, tali taħriġ jipprovdi żvilupp tal-kapaċitajiet artistiċi u manwali ta' tip li huwa normalment segwit fl-edukazzjoni ta' l-iskola.

89. Il-kunċett ta' edukazzjoni ta' l-iskola jew ta' l-università fis-sens ta' l-eżenzjoni għandu jingħata definizzjoni Komunitarja [49]. Fl-opinjoni tiegħi, din id-definizzjoni għandha tkun relattivament wiesgħa. Jekk ma jkunx hekk, tagħlim privat ta' diversi tipi intiż sabiex jipprovdi appoġġ għat-tfal ta' l-iskola jista' jsib ruħu suġġett għall-VAT, kuntrarjament għall-għan apparenti ta' l-eżenzjoni. Huwa minnu li jrid ikun hemm linja definittiva bejn tagħlim eżenti u attivitajiet purament rikreattivi li m'għandhom l-ebda valur edukattiv, iżda fl-opinjoni tiegħi kull suġġett jew attività li fih jingħataw istruzzjonijiet b'mod regolari fl-iskejjel jew universitajiet għandu jaqa' taħt l-iskop ta' l-eżenzjoni, irrispettivament mill-fatt jekk jimxux jew le fuq programm definit b'mod strett jew kurrikulari.

90. Barra minn hekk, jidher li huwa essenzjali u inevitabbli li t-terminu "edukazzjoni ta'

49 — Ovvjament hemm ċertu ammont ta' ġurisprudenza fuq il-kunċetti ta' edukazzjoni u taħriġ fir-rigward ta' projbizzjonijiet ta' diskriminazzjoni għall-aċċess għal dawk is-servizzi iżda tista' ma tkunx kompletament applikabbli għall-qasam ta' eżenzjonijiet mill-VAT.

l-iskola jew ta' l-università" għandu jkollu l-istess definizzjoni fis-subparagrafi (i) u (j). Kieku wieħed kellu jsegwi l-argument ta' l-awtorità tat-taxxa, ċerti tipi ta' edukazzjoni u taħriġ attwalment ipprovduti fi stabbilimenti edukattivi pubbliċi jkunu għaldaqstant esklużi mill-eżenzjoni li tinsab fis-subparagrafu (i), b'riżultati problematiċi ħafna.

Konklużjoni

91. Għaldaqstant, fl-opinjoni tiegħi l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tagħti r-risposti li ġejjin għad-domandi mressqa mill-Hoge Raad der Nerderlanden fil-kawża C-434/05:

"— Fuq interpretazzjoni xierqa ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, il-provvista temporanja ta' għalliema lil stabbiliment edukattiv, sabiex jipprovdu servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dak l-istabbiliment, ma tikkostitwixxix provvista ta' edukazzjoni jew ta' taħriġ vokazzjonali jew ta' taħriġ mill-ġdid, iżda tikkostitwixxi, bħala prinċipju, provvista ta' servizz relatat mill-qrib magħhom.

— Sabiex tikkwalifika għal eżenzjoni mill-VAT taħt din id-dispożizzjoni, il-provvista in kwistjoni għandha ssir minn entità jew organizzazzjoni li ssir referenza għalihom, u għandha tikkonforma mar-rekwiżiti ta' l-Artikolu 13A(2)(b) ta' l-istess direttiva, kif ikkjarifikat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha fil-kawża C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, u, fejn applikabbli, ma' dawk ta' l-Artikolu 13A(2)(a)."

92. Fil-kawża C-445/05, fl-opinjoni tiegħi l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi lill-Bundesfinanzhof b'dan il-mod:

"— Fuq interpretazzjoni xierqa ta' l-Artikolu 13A(1)(j) tad-Direttiva 77/388/KEE, il-kunċett ta' tagħlim mogħti privatament minn għalliema ma jinkludix sitwazzjoni fejn għalliem li jaħdem għal rasu għandu kuntratt ma' stabbiliment edukattiv sabiex jipprovdi tagħlim lil studenti f'korsijiet organizzati minn dan l-istabbiliment fil-bini tiegħu u taħt ir-responsabbiltà tiegħu, u li huwa l-istabbiliment u mhux l-għalliem li jirċievi l-ħlas għalihom mingħand l-istudenti."