Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fl-20 ta' Ġunju 2013 [1]

Kawża C-319/12

Minister Finansów
vs
MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja)]

"Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva 2006/112/KE — Eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi kummerċjali — Effett dirett"

I – Introduzzjoni

1. Il-liġi tal-VAT mhux dejjem tinftiehem mal-ewwel daqqa ta' għajn. Huwa għalhekk li l-kawża li wasslet għal din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija, għall-ewwel, xi ftit sorprendenti. Persuna taxxabbli trid li jiġi ddikjarat li l-attività tagħha ma hijiex eżentata. Dan tridu, qabel xejn, sabiex tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa li, fil-prinċipju, huwa miftuħ biss għal attivitajiet suġġetti għall-VAT. Persuna taxxabbli tista', għaldaqstant, ikollha interess li l-attività tagħha stess ma tiġix eżentata b'mod partikolari meta l-klijenti tagħha għandhom huma stess id-dritt għal tnaqqis [2].

2. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija intiża, minn naħa waħda, li tapprofondixxi s-sistema ta' eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi edukattivi u li tiġi stabbilita, f'dan ir-rigward, il-firxa tas-setgħa diskrezzjonali mogħtija lill-Istati Membri meta jiġu biex jiddefinixxu l-organi ta' edukazzjoni privati, li huma eżenti mill-VAT. Ir-risposta li ser tagħti l-Qorti tal-Ġustizzja jista' jkollha portata usa' meta huwa magħruf li d-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li għandha tingħata interpretazzjoni tagħhom għal dan il-għan ma humiex intiżi li japplikaw biss għall-qasam tal-edukazzjoni imma wkoll, b'mod simili, għall-qasam tas-saħħa, tal-għajnuna soċjali u tal-kultura, b'mod partikolari.

3. Min-naħa l-oħra, id-domanda li saret tmur ftit iktar 'il bogħod inkwantu tikkonċerna l-konsegwenzi ta' żball li jivvizzja d-definizzjoni ta' organi eżenti mogħtija minn Stat Membru meta jeżerċita s-setgħa diskrezzjonali tiegħu. Il-punt li għandu jiġi ċċarat hawnhekk huwa, b'mod partikolari, dwar jekk persuna taxxabbli tistax tinvoka *ex post* l-obbligu li l-attivitajiet tagħha jiġu ssuġġettati għat-taxxa skont id-dritt tal-Unjoni, sabiex tibbenefika mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, mingħajr ma l-attivitajiet, li hija tkun wettqet sa dakinhar bħala eżenti mit-taxxa skont id-dritt nazzjonali, jiġu ssuġġettati għat-taxxa *a posteriori*.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Għall-vantaġġi ta' tassazzjoni, ara l-espożizzjoni ddettaljata tal-Avukat Ġenerali Sharpston fil-konklużjonijiet li hija ppreżentat fit-8 ta' Marzu 2007 (sentenza tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College, C-434/05 Ġabra p. I-4793, punti 20 *et seq*).

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Il-ġbir tal-VAT huwa rregolat fl-Unjoni permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"). Il-Kapitolu 2 tat-Titolu IX fih "[e]żenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku". Huwa jinkludi l-Artikolu 132(1)(i) li jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw it-tranżazzjonijiet li ġejjin:

"il-provvista ta' edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, edukazzjoni skolastika jew universitarja, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid, inkluża l-provvista ta' servizzi u ta' merkanzija li hija relatata mill-qrib magħhom, minn korpi [organi] regolati mid-dritt pubbliku li jkollhom dan bħala l-għan tagħhom jew minn organizzazzjonijiet [organi] oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat bħala li għandhom [għanijiet] simili".

5. L-Artikolu 133 jippermetti lill-Istati Membri li jissuġġettaw l-għoti b'mod partikolari ta' din l-eżenzjoni "lil korpi [organi] għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku [...] soġġett għal kull każ individwali għal wieħed jew iżjed mill-kondizzjonijet li ġejjin:

a) il-korpi [organi] in kwistjoni m'għandhomx jimmiraw sistemikament biex jagħmlu profitt, [...]

[...]"

6. L-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT jillimita b'mod partikolari l-eżenzjoni tal-Artikolu 132(1)(i):

"Il-provvista ta' merkanzija jew servizzi m'għandhiex tingħata eżenzjoni [...] fil-każijiet li ġejjin:

a) fejn il-provvista m'hijiex essenzjali għat-transazzjonijiet eżenti;

b) fejn l-iskop bażiku tal-provvista hu li tikseb dħul addizzjonali għall-korp [organu] in kwistjoni permezz ta' transazzjonijet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk ta' impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT".

7. Id-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq jikkorrispondu għal dawk li jinsabu fl-Artikolu 13A(1)(i) u (2)(a) u (b) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima[4] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

8. Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt għal tnaqqis jeħtieġ li l-persuna taxxabbli tuża l-merkanzija u s-servizzi "għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli":

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[...]"

3 — ĠU L 347, p. 1.
4 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

B – *Id-dritt nazzjonali*

9. Id-dispożizzjonijiet magħquda tal-Artikolu 43(1)(1) u tat-Taqsima 7 tal-Anness 4 tal-liġi, tal-11 ta' Marzu 2004, dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (iktar 'il quddiem il-"Liġi Pollakka tal-VAT"), jeżentaw mit-taxxa, għas-sena 2010 li jinteressana hawnhekk, il-provvisti ta' servizzi edukattivi indipendentement mill-persuna li twettaqhom.

III – Il-proċedura fil-kawża prinċipali u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

10. Il-kumpannija privata MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (iktar 'il quddiem "MDDP") toffri korsijiet fil-Polonja, b'mod partikolari tad-dritt fiskali u tal-ġestjoni tal-persunal. L-attività tagħha għandha skop ta' lukru.

11. MDDP talbet mingħand il-Minister Finansów (Ministru tal-Finanzi Pollakk) konferma uffiċjali dwar il-fatt li l-attività tagħha hija suġġetta għall-VAT. Hija ssostni li l-liġi Pollakka ta' traspożizzjoni tikser il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni meta tipprekludiha milli tgawdi mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. L-eżenzjoni li l-liġi Pollakka tipprevedi għall-korsijiet tagħha ma hijiex konformi, fil-fehma tagħha, mad-Direttiva tal-VAT. Hija ssostni li d-direttiva ma tippermettix li jiġu eżentati provvisti ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi li għandhom jimmiraw biss li sistematikament jagħmlu profitt. Peress li l-provvista ta' servizzi ta' MDDP għandhom ikunu suġġetti għall-VAT, hija tippretendi li għandha tibbenefika wkoll minn dritt għal tnaqqis.

12. Il-Ministru tal-Finanzi ċaħad din l-interpretazzjoni. Fl-ewwel istanza, ir-rikors ta' MDDP irnexxa. Id-deċiżjoni rrikonoxxiet id-dritt ta' MDDP għal tnaqqis anki jekk hija, fil-passat, ibbenefikat mill-eżenzjoni skont il-leġiżlazzjoni Pollakka.

13. In-Naczelny Sąd Administracyjny (Qorti Amministrattiva), li issa hija adita bil-kawża, għandha dubju fuq l-evalwazzjoni magħmula mill-ewwel qorti u qiegħda tagħmel, għaldaqstant, id-domandi li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE:

1) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-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, iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112/KE", kif emendata)], għandhom jiġu interpretati bħala li jipprekludu li l-provvista ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi li ma humiex ta' natura pubblika [irregolati mid-dritt pubbliku], għal skopijiet kummerċjali, huma eżenti mill-VAT, kif stipulat fl-Artikolu 43(1)(1) tal-Liġi [Pollakka tal-VAT] flimkien mal-Anness 4, Taqsima 7, ta' din il-liġi, hekk kif kienet fis-seħħ fl-2010?

2) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, u fid-dawl tan-nuqqas ta' konformità ta' tali eżenzjoni mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE, il-persuna taxxabbli tista' tagħmel użu minn din filwaqt li tibbenefika mid-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa skont l-Artikolu 168 ta' din id-direttiva?

14. Fil-proċedura bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ġew ippreżentati osservazzjonijiet minn MDDP, mir-Repubblika Ellenika, mir-Repubblika tal-Polonja, mir-Repubblika Portugiża kif ukoll mill-Kummissjoni. Il-Ministru tal-Finanzi, MDDP, ir-Repubblika tal-Polonja, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq kif ukoll il-Kummissjoni pparteċipaw fis-seduta tal-15 ta' Mejju 2013.

IV – Analiżi ġuridika

A – *L-eżenzjoni ta'provvisti ta'servizzi edukattivi*

15. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk id-Direttiva tal-VAT tipprekludix lill-Istati Membri milli jagħtu lill-organi privati, li jaġixxu biss għal *skopijiet kummerċjali,* l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i) għall-provvisti ta' servizzi edukattivi. Peress li dan il-kunċett ta' skopijiet kummerċjali ma ġiex sussegwentement ippreċiżat mill-qorti tar-rinviju, jiena ser inqisu fil-konklużjonijiet tiegħi iktar 'il quddiem bħala li huwa simili għal dak ta' attività bi skop ta' lukru.

16. Din id-domanda qamet fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni Pollakka li teżenta lil kwalunkwe organu li jipprovdi servizzi edukattivi.

1. Is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri hija assoluta?

17. Id-domanda għandha tingħata sempliċiment risposta fin-negattiv jekk l-Istati Membri jistgħu jiddeterminaw bil-libertà kollha liema mill-organi privati jkunu eżentati skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

18. Skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, il-provvisti ta' servizzi edukattivi msemmija jkunu, madankollu, eżenti biss jekk huma jingħataw minn organi rregolati mid-dritt pubbliku li għandhom għan edukattiv jew minn organi oħrajn irrikonoxxuti mill-Istat Membru kkonċernat bħala li għandhom għanijiet simili. Minn dan isegwi li l-organi "oħrajn", jiġifieri l-organi privati, għandhom jissodisfaw il-kundizzjoni li teżiġi li huma jkollhom għanijiet simili għal dawk tal-imsemmija organi rregolati mid-dritt pubbliku.

19. Peress li l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT ma jgħid xejn fuq il-kundizzjonijiet sabiex dawn l-għanijiet simili jistgħu jiġu rrikonoxxuti, fil-prinċipju, huwa d-dritt nazzjonali ta' kull Stat Membru li għandu jadotta r-regoli li skonthom tali rikonoxximent għandu jingħata lil tali organi[5]. L-Istati Membri għandhom setgħa diskrezzjonali f'dan ir-rigward, l-istess bħalma għandhom fir-rikonoxximent tal-organi eżenti taħt kapi oħra mill-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT[6]. Din l-istruttura tad-dispożizzjonijiet tad-direttiva ddedikati għall-eżenzjoni tista' ssib spjegazzjoni minħabba d-diversità tas-servizzi edukattivi fl-Istati Membri. L-eżenzjonijiet tal-provvisti ta' servizzi edukattivi skont l-Artikolu 132(1)(i) u (j) tad-Direttiva tal-VAT għandhom, madankollu, jirċievu l-iktar applikazzjoni uniformi possibbli minkejja dawn id-differenzi fis-servizzi edukattivi tal-Istati Membri[7].

20. Madankollu, ma huwiex possibbli li naqbel mal-interpretazzjoni tar-Repubblika tal-Polonja li tgħid li l-Istati Membri huma liberi li jirrikonoxxu bħala organu ieħor li għandu għanijiet simili kull organu li jipprovdi servizzi edukattivi. Tali approċċ jikser il-kundizzjonijiet meħtieġa mill-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT fil-konfront tal-persuna li twettaq il-provvisti ta' servizzi edukattivi. Kieku

5 — Ara f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Novembru 2003, Dornier (C-45/01, Ġabra p. I-12911, punt 64), u tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.P. (C-106/05, Ġabra p. I-5123, punt 42), fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello (C-498/03, Ġabra p. I-4427, punt 49), u tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, punt 26), fuq l-Artikolu 13A(1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

6 — Ara s-sentenzi L.u.P. (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42), u tal-10 ta' Ġunju 2010, CopyGene (C-262/08, Ġabra p. I-5053, punt 63), fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll is-sentenzi tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, Ġabra p. I-6833, punt 54), Kungscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 51), u Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 26) fuq l-Artikolu 13A(1)(g), u (h) tas-Sitt Direttiva.

7 — F'dan is-sens, ara s-sentenza tat-28 ta' Jannar 2010, Eulitz (C-473/08, Ġabra p. I-907, punt 36), fuq l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "edukazzjoni [tagħlim] ta' l-iskola jew ta' l-università" li jinsab fl-Artikolu 3A(1)(j) tas-Sitt Direttiva.

l-Istati Membri kellhom il-fakultà li jeżentaw il-provvisti ta' servizzi edukattivi ta' kull persuna, dan ikun imur kontra r-rieda manifesta tal-leġiżlatur tal-Unjoni billi titneħħa kwalunkwe portata għall-karatteristika stabbilita mill-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT fit-termini espressi ta' għanijiet simili.

21. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà indikat hija wkoll li mhux l-organi kollha jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni għal servizzi edukattivi. Huwa għalhekk li, f'sentenza waħda, hija eskludiet li kumpannija li torganizza soġġorni skolastiċi u universitarji barra mill-pajjiż tista' tkun organu li għandu għanijiet simili fis-sens tal-eżenzjoni prevista sa issa fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT [8].

22. Għaldaqstant, l-analiżi tal-qorti tar-rinviju għandha tiġi approvata fejn din tindika li l-Istati Membri ma għandhomx setgħa diskrezzjonali assoluta sabiex jiddefinixxu l-organi privati eżenti skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

2. Limiti tas-setgħa diskrezzjonali

23. Għaldaqstant, id-domanda li tqum hija dik dwar jekk Stat Membru jkunx qiegħed jeċċedi l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali tiegħu meta jagħti lil organi privati, li jwettqu provvisti ta' servizzi edukattivi għal għanijiet kummerċjali, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

24. Il-qorti tar-rinviju wriet dubji fuq dan il-punt, peress li, skont it-titolu tiegħu, l-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT jeżenta biss ċerti attivitajiet ta' interess pubbliku. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet b'mod ġenerali li n-natura kummerċjali ta' attività ma teskludix, fil-kuntest ta' dan l-artikolu, li hija jkollha min-natura ta' attività ta' interess pubbliku [9].

25. L-istess japplika b'mod speċjali għall-eżenzjonijiet tal-provvisti ta' servizzi edukattivi skont il-punt (i) ta' dan l-artikolu.

26. Il-kunċett ta' "korp" [organu] huwa, minn naħa waħda, wiesa' biżżejjed sabiex jinkludi lill-persuni fiżiċi u l-kumpanniji privati li għandhom skop ta' lukru [10]. Min-naħa l-oħra, il-limitazzjoni, prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, għall-organi privati li għandhom għanijiet simili għal dawk tal-organi rregolati mid-dritt pubbliku, lanqas ma teskludi l-attivitajiet ta' natura kummerċjali.

27. Ir-Repubblika tal-Polonja u r-Repubblika Portugiża indikaw ġustament li, b'kuntrast mal-eżenzjonijiet l-oħra tal-istess artikolu, l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT ma fih ebda restrizzjoni marbuta man-natura kummerċjali jew mal-iskop ta' lukru ta' organu. Dan huwa l-każ, madankollu, tal-eżenzjonijiet previsti fil-punti (l), (m) u (q) li jeskludu mill-kamp ta' applikazzjoni tagħhom l-organi bi skop ta' lukru jew l-attivitajiet ta' natura kummerċjali. Minn dan għandu jiġi konkluż li, għall-kuntrarju, l-organi ta' natura kummerċjali, li l-attività tagħhom hija mmirata esklużivament għall-profitt, jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista għall-provvisti ta' servizzi edukattivi [11].

8 — Sentenza tat-13 ta' Ottubru 2005, ISt (C-200/04, Ġabra p. I-8691, punt 45 sa 47), fuq l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

9 — Ara s-sentenzi tat-3 ta' April 2003, Hoffmann (C-144/00, Ġabra p. I-2921, punt 38), u Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 31) fuq l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva.

10 — Sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, Ġabra p. I-4947, punti 15 *et eq*), u Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 35).

11 — F'dan is-sens, ara s-sentenza Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 37).

28. Barra minn hekk, l-għan ta' din l-eżenzjoni ma jipprekludix li jibbenefikaw minnha l-impriżi kummerċjali għall-provvisti ta' servizzi edukattivi[12]. Jekk wieħed jagħmel riferiment għal indikazzjoni magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tat-tagħlim universitarju, wieħed jara li dan l-għan jista', fil-fatt, jikkonsisti filli ma jkunx ibblokkat l-aċċess għall-provvisti ta' servizzi edukattivi minħabba l-ispejjeż addizzjonali li jirriżultaw mill-fatt li huma jkunu suġġetti għall-VAT[13]. Għalkemm dan l-għan ma jippermettix direttament li jinstiltu kriterji li għandhom jikkaratterizzaw l-organi privati eżenti, jidhirli li t-twettiq ta' dan l-għan, fil-prinċipju, ma jiddependix fuq in-natura kummerċjali jew le tal-għanijiet ta' dawn il-provvisti ta' servizzi edukattivi.

29. Peress li fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-Kummissjoni bbażat ruħha fuq l-Artikoli 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT sabiex ma tiġix applikata l-eżenzjoni fiskali għall-organi kummerċjali, jeħtieġ li jsiru żewġ kunsiderazzjonijiet.

30. Minn naħa waħda, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li l-Artikolu 133 jippermetti lill-Istati Membri li jżidu, mal-kundizzjonijiet u l-modi ta' rikonoxximent ta' organi privati għall-finijiet tal-eżenzjoni, il-kundizzjonijiet l-oħra msemmija fl-Artikolu 133[14]. Fil-każ invers, l-Istati Membri huma permessi wkoll li ma jimponux fuq l-organi privati l-kundizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 133[15]. Din hija r-raġuni għaliex il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod preċiż iddeduċiet mill-kundizzjoni stabbilita fil-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tad-Direttiva tal-VAT li l-iskop ta' lukru ma jistax jeskludi l-benfiċċju tal-eżenzjoni. Skont din id-dispożizzjoni, fil-fatt, l-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw l-għoti tal-eżenzjoni prevista għas-servizzi edukattivi għall-kundizzjoni li l-organu privat ma jkollux l-iskop li jimmira sistemikament biex jagħmel profitt. Din il-fakultà tal-Istati Membri tkun bla skop jekk dik il-kundizzjoni tkun diġà meħtieġa sabiex organi privati jiġu rrikonoxxuti għall-finijiet tal-eżenzjoni[16].

31. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT lanqas ma jeskludi l-possibbiltà li l-eżenzjoni tiġi estiża għal organi privati li jwettqu provvisti ta' servizzi edukattivi għal skopijiet kummerċjali. B'kuntrast mal-Artikolu 133, huwa minnu li din id-dispożizzjoni teskludi neċessarjament ċertu numru ta' provvisti mill-eżenzjoni prevista b'mod partikolari għas-servizzi edukattivi[17]. Iżda mil-loġika interna tagħha, b'mod partikolari minħabba l-kundizzjoni stabbilita fil-punt (a) tagħha, din hija intiża li tapplika biss għat-tranżazzjonijiet "relatat[i] mill-qrib" mal-provvisti ta' servizzi edukattivi eżenti skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, u għaldaqstant mhux għat-tranżazzjonijiet li huma fil-qalba tal-eżenzjoni[18]. Għaldaqstant, jirriżulta li l-esklużjoni, prevista fl-Artikolu 134(b) tad-Direttiva tal-VAT, mill-benefiċċju tal-eżenzjoni għat-tranżazzjonijiet imwettqa f'kompetizzjoni diretta ma' dawk tal-impriżi kummerċjali suġġetti għall-VAT, ma tippermettix li jinstiltu xi konklużjonijiet fuq il-fakultà li, fil-prinċipju, impriżi kummerċjali jkunu jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni.

12 — Ara, fuq din il-kundizzjoni fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri, il-konklużjonijiet li l-Avukat Ġenerali Geelhoed ippreżenta fl-14 ta' Novembru 2002, punt 66 (sentenza tat-3 ta' April 2003, Hoffman, C-144/00, Ġabra p. I-2921) fuq l-Artikolu 13A(1)(n) tas-Sitt Direttiva.

13 — Sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, Ġabra p. I-5811, punt 47) fuq l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

14 — Sentenzi Dornier (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 64 sa 66), Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 38), L.u.P. (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 41 sa 43) u Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 27) fuq l-Artikolu 13A(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

15 — Ara l-konklużjonijiet ippreżentati mill-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża L.u.P., punt 39 (sentenza tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.P., C-106/05, Ġabra p. I-5123) fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva.

16 — Ara s-sentenza Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 40) fuq l-Artikolu 13A(2)(a) u (1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

17 — Ara d-distinzjoni li diġà saret fir-rigward ta' dawn id-dispożizzjonijiet mill-Avukat Ġenerali Jacobs fil-konklużjonijiet tiegħu tat-13 ta' Diċembru 2001, punt 38 (sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Ġabra p. I-3293) , u mill-Avukat Ġenerali Léger fil-konklużjonijiet tiegħu tal-15 ta' Settembru 2005, punt 31 (sentenza tal-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia, C-394/04, Ġabra p. I-10373) fuq l-Artikolu 13A(2) tas-Sitt Direttiva.

18 — F'dan is-sens ara s-sentenzi Ygeia (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 17, punt 26), u tad-9 ta' Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Ġabra p. I-1385, punti 22 u 25) fuq l-Artikolu 13A(2) tas-Sitt Direttiva.

32. Għaldaqstant, għandu jiġi konkluż li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma teċċedix il-limiti tas-setgħa diskrezzjonali li l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT jagħti lill-Istati Membri meta hija teżenta wkoll lill-organi privati li jwettqu provvisti ta' servizzi edukattivi għal skopijiet kummerċjali.

3. Risposta għall-ewwel domanda

33. Għaldaqstant, l-ewwel domanda għandha tingħata risposta fin-negattiv.

34. Din il-konstatazzjoni, madankollu, ma hijiex suffiċjenti sabiex tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju għas-soluzzjoni tal-kawża. Dan peress li kif turi b'mod partikolari l-formulazzjoni tat-tieni domanda, dak li jinteressa lill-qorti tar-rinviju huwa li tkun taf b'mod definittiv jekk l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-eżenzjoni li l-leġiżlazzjoni Pollakka daħħlet għall-provvisti ta' servizzi edukattivi.

35. Ċertament, fil-punti 1 u 2 iktar 'il fuq ġie stabbilit li xejn ma jimpedixxi lir-Repubblika tal-Polonja milli teżenta skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT il-provvisti ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi privati għal skopijiet kummerċjali. Iżda hija lanqas ma tista' tagħmel dan mingħajr ma torbot l-iċken kundizzjoni għar-rikonoxximent ta' organi. Huwa f'dan l-aspett li l-liġi Pollakka applikabbli fil-proċedura tal-kawża prinċipali ma ttrasponietx b'mod perfett l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

36. Għaldaqstant, jeħtieġ li tingħata risposta għall-ewwel domanda fis-sens li d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li l-provvisti ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi privati, għal skopijiet kummerċjali, jiġu eżentati mill-VAT. Iżda huma jipprekludu traspożizzjoni li ssir mingħajr ma tintrabat l-iċken kundizzjoni għar-rikonoxximent ta' għanijiet simili ta' organi privati.

B – *L-effett dirett tad-Direttiva tal-VAT*

37. Huwa taħt din l-istess perspettiva li għandha tingħata risposta għat-tieni domanda. F'din it-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk persuna taxxabbli tistax tagħmel użu mill-eżenzjoni filwaqt li tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis meta wieħed jaf li l-eżenzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali ma hijiex konformi mad-Direttiva tal-VAT [19].

38. Fl-ewwel kawża VDP Dental Laboratory, jien sostnejt f'dan ir-rigward li wieħed ma jistax jinvoka s-Sitt Direttiva "b'mod asimetriku". Jiġifieri li, fil-prinċipju, il-persuna taxxabbli ma tistax tinvoka direttament id-direttiva, li ma tipprovdix għal eżenzjoni għal provvisti, sabiex titlob it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa u tibbenefika, fl-istess ħin, mill-eżenzjoni li ma hijiex konformi mad-dritt tal-Unjoni prevista fil-leġiżlazzjoni nazzjonali. Fil-fehma tiegħi, dan jikser il-prinċipju ċentrali tas-sistema tal-VAT li tirriżerva fundamentalment id-dritt għal tnaqqis għall-ispejjeż li kienu suġġetti għall-VAT [20].

39. Fis-sentenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja dehret li qablet ma' din l-interpretazzjoni inkwantu hija ddeċidiet li persuna taxxabbli tista' tinvoka direttament is-Sitt Direttiva sabiex tikseb l-issuġġettar tal-provvisti tagħha u, għaldaqstant, tnaqqas il-VAT tal-input relattiva. Madankollu, is-sentenza ma tittrattax direttament il-possibbiltà li s-Sitt Direttiva tiġi invokata "b'mod asimetriku" [21].

19 — F'dan ir-rigward ara wkoll l-ewwel domanda preliminari magħmula fil-Kawża C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

20 — Ara l-konklużjonijiet li jiena ppreżentajt fis-7 ta' Settembru 2006, punti 95 sa 97 (sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Ġabra p. I-12121), ara wkoll il-konklużjonijiet preċedenti tal-Avukat Ġenerali Fennelly tat-18 ta' Ġunju 1998 (sentenza tat-12 ta' Novembru 1998, Victoria Film, C-134/97, Ġabra p. I-7023, punt 46).

21 — Sentenza tal-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Ġabra p.-I-12121, punt 41).

40. MDDP tirribatti li meta persuna taxxabbli tinvoka d-dritt għal tnaqqis li hija tgawdi taħt id-Direttiva tal-VAT, assolutament ma huwiex possibbli li t-tranżazzjonijiet tal-output tagħha jkunu suġġetti għall-VAT skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali. Fil-fatt, il-leġiżlazzjoni nazzjonali tipprevedi preċiżament l-eżenzjoni tagħhom. Il-benefiċjarji tal-provvisti ma jaċċettawx għaldaqstant żieda fl-ispiża li l-VAT iġġib magħha wara. Huwa minnu li l-issuġġettar huwa konformi mad-Direttiva tal-VAT. Madankollu dan jorbot biss lill-Istati Membri skont l-Artikolu 288 TFUE u, fuq dan il-punt, ma jista' jkollu ebda effett dirett fil-konfront ta' persuna taxxabbli. Il-Kummissjoni qablet ukoll ma' din l-analiżi matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

41. Fid-dawl ta' dawn l-argumenti, jien ser ngħaddi biex nivverifika l-pożizzjoni tiegħi fir-rigward ta' din il-kawża. Jien ser nivverifikaha b'riferiment għall-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li trid li, fil-każijiet kollha fejn id-dispożizzjonijiet ta' direttiva jidhru, mill-aspett tal-kontenut tagħhom, mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiżi, l-individwi jistgħu jinvokawhom quddiem il-qrati nazzjonali kontra l-Istat meta dan jew ikun naqas milli jittrasponi d-direttiva fid-dritt nazzjonali fit-termini previsti jew ikun għamel traspożizzjoni inkorretta tagħha [22].

42. Għaldaqstant, għandu jiġi ppreċiżat l-ewwel nett liema mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ġiet trasposta fid-dritt nazzjonali b'mod imperfett (punt 1) u, sussegwentement, jekk u safejn tali dispożizzjoni, fil-kontenut tagħha, hija mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiża (punt 2), u fl-aħħar nett, x'konsegwenzi ġuridiċi jkun hemm meta persuna taxxabbli tinvoka din id-dispożizzjoni (punt 3).

1. Dispożizzjoni trasposta b'mod imperfett

43. Għandha tiġi ppreċiżata l-ewwel nett id-dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT li ġiet trasposta b'mod imperfett.

44. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li f'dan il-każ huwa eskluż li jiġi invokat l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT li jirregola d-dritt għal tnaqqis u li jissemma fid-domanda preliminari. Fil-fatt, ma jidhirx li din id-dispożizzjoni ġiet trasposta b'mod żbaljat fil-leġiżlazzjoni Pollakka. Il-leġiżlazzjoni Pollakka tidher pjuttost konformi mal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT fis-sens li d-dritt għal tnaqqis jiddependi mill-provvisti tal-output suġġetti għall-VAT.

45. Id-Direttiva tal-VAT ġiet trasposta b'mod imperfett fl-Artikolu 132(1)(i) tagħha biss. Il-leġiżlazzjoni Pollakka, fil-fatt, estendiet b'mod wiesa' wisq il-kategorija tal-benefiċjarji tal-eżenzjoni meta inkludiet lil kulħadd fl-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi.

46. Wieħed jista' jikkunsidra wkoll li l-leġiżlazzjoni Pollakka tittrasponi b'mod imperfett l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT li, fil-prinċipju, jissuġġetta għall-VAT kull provvista ta' servizz. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li l-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT ma jiddefinixxix biss l-attivitajiet li għandhom ikunu eżentati imma wkoll dawk li ma jistgħux ikunu eżenti [23].

22 — Sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-19 ta' Jannar 1982, Becker (8/81, Ġabra p. 53, punt 25), tat-22 ta' Ġunju 1989, Costanzo (103/88, Ġabra p. 1839, punt 29), Kügler (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6 punt 51), u reċentement tat-8 ta' Mejju 2013, Marinov (C-142/12, punt 37), ara wkoll is-sentenza tal-4 ta' Diċembru 1974, van Duyn (41/74, Ġabra p. 1337, punt 12).

23 — Sentenza Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 51) fuq l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva.

47. Minn dan isegwi li jekk l-eżenzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali ma hijiex konformi mad-Direttiva tal-VAT, persuna taxxabbli, f'dan il-każ, tista' tinvoka biss l-issuġġettar tal-provvisti tagħha u mhux id-dritt għal tnaqqis awtonomu bbażat direttament fuq id-Direttiva tal-VAT. Tali dritt għal tnaqqis huwa pjuttost sempliċiment il-korollarju tal-issuġġettar li ġie invokat. Jekk persuna taxxabbli tista', fil-fatt, tinvoka l-issuġġettar tal-provvisti tagħha fil-konfront tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, hija tibbenefika għaldaqstant mid-dritt għal tnaqqis traspost fuq livell nazzjonali skont id-direttiva, li jippreżumi l-intaxxar tat-tranżazzjonijiet tal-output.

48. Din id-differenza bejn l-eżenzjoni li għandha tiġi trasposta u d-dritt għal tnaqqis traspost ma tmurx kontra l-ġurisprudenza li teżisti sal-lum. F'każijiet simili, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha sal-lum ma ddeterminatx liema mid-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq għandhom effett dirett. Hija pjuttost għaqqdithom sabiex minnhom tiddeduċi d-drittijiet li l-individwu jista' jinvoka kontra Stat Membru[24].

49. Għalxejn il-Kummissjoni tipprova toġġezzjona billi tinvoka l-ġurisprudenza li tgħid li direttiva ma tistax toħloq obbligi għall-individwi[25]. Dan peress li ma huwiex il-każ fil-kawża preżenti. Jekk ikun hemm eżenzjoni li ġiet trasposta b'mod imperfett ma jfissirx li, għal persuna taxxabbli, il-provvisti tagħha jkunu neċessarjament intaxxati. Dik il-persuna għandha sempliċiment id-dritt, f'ċerti ċirkustanzi, li tinvoka l-issuġġettar.

50. Sa fejn il-Kummissjoni tinvoka wkoll barra minn hekk is-sentenza RBS Deutschland Holding insostenn tal-analiżi tagħha, huwa biżżejjed li jiġi indikat li din is-sentenza tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-preżenti Artikolu 169(1) tad-Direttiva tal-VAT. B'kuntrast mal-Artikolu 168 li għandu jiġi applikat f'din il-kawża, din is-sistema speċjali ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ma tirrikjedix preċiżament li tkun marbuta ma' finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Mill-bqija, il-kawża RBS Deutschland Holding kienet tikkonċerna tranżazzjoni li, effettivament, ma kinitx suġġetta għat-taxxa minħabba diverġenzi ta' fehmiet bejn żewġ Stati Membri fuq il-post tal-provvista, u mhux minħabba provvista eżentata *ex lege*[26].

51. Peress li l-effett dirett ta' direttiva japplika biss fir-rigward ta' dispożizzjoni li ġiet trasposta b'mod imperfett, għandu jiġi kkonstatat għaldaqstant li meta eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali hija inkompatibbli mad-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 168 ta' din id-direttiva ma jippermettix li persuna taxxabbli tibbenefika mill-eżenzjoni filwaqt li tippretendi d-dritt għal tnaqqis.

52. Dan diġà jagħti risposta lit-tieni domanda tal-qorti tar-rinviju. Sabiex lill-qorti tar-rinviju tingħatalha risposta utli fil-proċedura tal-kawża prinċipali, madankollu, jibqa' biex jiġi eżaminat jekk, fis-sitwazzjoni preżenti, persuna taxxabbli bħalma hija MDDP tistax effettivament tinvoka l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT sabiex jirnexxilha li l-provvisti ta' servizzi edukattivi tagħha jiġu ssuġġettati għat-taxxa u, għaldaqstant, tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis.

2. Dispożizzjoni mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiża

53. Id-domanda li għaldaqstant tqum issa hija dwar jekk l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwiex, fil-kontenut tiegħu, mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiż fir-rigward tal-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi ta' organi privati.

54. L-ewwel waħda minn dawn il-kundizzjonijiet hija ssodisfatta. L-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwa mingħajr kundizzjonijiet fir-rigward tal-kontenut tiegħu sa fejn ma jħalli ebda għażla lill-Istati Membri iżda jimponi fuq kull Stat Membru l-obbligu li jeżentaw dak li hemm iddefinit fih.

24 — Ara s-sentenzi tat-18 ta' Jannar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Ġabra p. I-493, punt 35), u VDP Dental Laboratory (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 21, punt 40).

25 — Ara s-sentenza tas-26 ta' Frar 1986, Marshall (152/84, Ġabra p. 723, punt 48).

26 — Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Ġabra p. I-13805, punti 37 u 41).

55. Madankollu, huwa iktar diffiċli li tingħata risposta għad-domanda dwar jekk l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwiex ukoll suffiċjentement preċiż fir-rigward tal-persuni li għandhom ikunu eżenti. Din l-eżenzjoni teħtieġ ukoll li kull Stat Membru, kif rajna, jiddefinixxi l-organi privati li għandhom għanijiet simili għal dawk ta' organi rregolati mid-dritt pubbliku [27].

56. Fundamentalment, l-effett dirett ta' dispożizzjoni ta' direttiva jippreżumi li din ma tkunx suġġetta għal xi att ieħor, kemm jekk min-naħa tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni jew inkella min-naħa tal-Istati Membri [28]. Fil-prinċipju, huwa eskluż li individwu jinvoka d-dispożizzjoni ta' direttiva f'każ fejn id-direttiva tagħti lill-Istati Membri setgħa diskrezzjonali [29].

57. Madankollu l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT jammetti li, fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tiegħu fir-rigward ta' kategorija ta' stabbiliment, l-Istat Membru għandu josserva d-dispożizzjonijiet tagħha kemm fir-rigward tal-eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi edukattivi kif ukoll tal-issuġġettar tagħhom għat-taxxa [30]. Fid-dawl ta' dawn l-elementi, għaldaqstant, l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwa suffiċjentement preċiż fir-rigward tal-organi privati eżentati mit-taxxa biss sa fejn jiddetermina l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri. Fi kliem ieħor, jeżistu organi privati li għandhom għanijiet simili li għandhom jiġu rrikonoxxuti mill-Istati Membri u oħrajn li għalihom dan huwa eskluż. Iżda meta jkunu involuti organi privati li r-rikonoxximent tagħhom jaqa' preċiżament fis-setgħa diskrezzjonali tal-Istat Membru skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, din id-dispożizzjoni ma hijiex suffiċjentement preċiża sabiex ikollha effett dirett.

58. F'kawżi oħrajn li jirrigwardaw is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri fir-rigward tad-determinazzjoni tal-portata ta' eżenzjonijiet fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li kkontestat din l-analiżi meta kkunsidrat li d-dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni inkwistjoni hija suffiċjentement preċiża sabiex ikollha effett dirett anki fil-qafas imħolli għas-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri.

59. Huwa b'dan il-mod li hija ddeċidiet, pereżempju, li persuna taxxabbli tista', fil-prinċipju, tinvoka direttament l-eżenzjoni ta' kura medika skont il-preżenti Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, meta l-Istati Membri rregolaw ir-rikonoxximent ta' organi eżenti b'mod li jibqa' inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni minkejja s-setgħa diskrezzjonali mogħtija lilhom f'dan ir-rigward [31]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fl-istess sens fir-rigward tal-preżenti Artikolu135(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT, li jeżenta l-ġestjoni ta' ċerti fondi speċjali ta' investiment. Għalkemm din id-dispożizzjoni tagħti lill-Istati Membri setgħa diskrezzjonali sabiex huma jiddefinixxu fondi ta' investiment eżenti, hija tipproduċi effett dirett meta l-Istati Membri ma jagħtux definizzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni lill-fondi speċjali ta' investiment li jibbenefikaw mill-eżenzjoni [32]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li l-Artikolu 135(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, li jagħti lill-Istati Membri setgħa diskrezzjonali sabiex jiddeterminaw il-limiti tal-eżenzjoni tal-logħob tal-ażżard, għandu effett dirett fil-każ fejn il-limiti ddeterminati b'leġiżlazzjoni nazzjonali ma humiex konformi mad-dritt tal-Unjoni [33].

27 — Ara l-punt 19 iktar 'il fuq.

28 — Sentenza tat-3 ta' Marzu 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, Ġabra p. I-1083, punt 62).

29 — Sentenza tal-1 ta' Frar 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Ġabra p. 113, punti 25 sa 29).

30 — Sentenza CopyGene (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 77 *et seq*) fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva.

31 — Sentenza Dornier (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 81 *et seq*).

32 — Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Ġabra p. I-5517, punti 59 sa 62).

33 — Sentenzi tas-17 ta' Frar 2005, Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, Ġabra p. I-1131, punt 37) u tal-10 ta' Novembru 2011, Rank Group (C-259/10 u C-260/10, Ġabra p. I-10947, punt 68).

60. Dawn il-kawżi kollha jikkonċernaw, madankollu, il-limiti stabbiliti mill-Istati Membri għall-estensjoni ta' eżenzjoni, ċertament fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom, iżda bi ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali. Fil-fatt huma kienu eskludew mill-eżenzjoni persuni taxxabbli li kellhom jiġu ttrattati bl-istess mod bħall-kompetituri tagħhom[34]. F'dawn il-każijiet, l-effett dirett jitlob għaldaqstant li l-eżenzjoni jibbenefikaw minnha dawk li kienu ġew esklużi bi ksur tal-prinċipju ta' ugwaljanza.

61. Madankollu, f'din il-kawża, l-affarijiet huma differenti. F'din il-kawża, il-leġiżlazzjoni Pollakka ma toħloqx limitazzjoni għall-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi bi ksur tad-dritt tal-Unjoni u li tista' tiġi skartata bl-effett dirett tal-Artikolu 135(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT. L-eżenzjoni tal-Liġi Pollakka tal-VAT, għall-kuntrarju, ma tistax tiġi rrikonċiljata mad-dritt tal-Unjoni minħabba l-assenza totali ta' xi limitu. F'dan il-każ, Stat Membri jeċċedi l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali li jagħtih l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT biss sa fejn jeżenta b'hekk lil persuni taxxabbli li huwa ma setax jeżenta fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tiegħu. Dan jinvolvi persuni taxxabbli li ma setgħu f'ebda każ jiġu rrikonoxxuti bħala organi li għandhom għanijiet simili.

62. Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwa ċertament mingħajr kundizzjonijiet fir-rigward tal-kontenut tiegħu f'dak li jikkonċerna l-eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi edukattivi ta' organi privati, iżda li huwa suffiċjentement preċiż fir-rigward ta' dan il-każ preżenti biss sa fejn ma jippermettix li jiġu eżentati l-organi privati kollha fil-leġiżlazzjoni nazzjonali.

3. Konsegwenzi legali tal-motiv li jinvoka d-dispożizzjoni

63. Il-konsegwenzi legali tal-motiv li jinvoka l-Artikolu 132(1)(i) tad-direttiva jiddependu biss, f'din il-kawża, mir-risposta għad-domanda dwar jekk il-persuna taxxabbli li tinvoka l-effett dirett tad-dispożizzjoni *setgħatx* tiġi kklassifikata mill-Istat Membru li jeżerċita s-setgħa diskrezzjonali tiegħu, bħala organu li għandu għanijiet simili. Jekk dan huwa l-każ, il-motiv li jinvoka d-dispożizzjoni ma jwassalx sabiex tiġi skartata l-leġiżlazzjoni nazzjonali. Huwa biss jekk l-Istat Membru ma kienx ġie *awtorizzat*, taħt is-setgħa diskrezzjonali tiegħu, li jirrikonoxxi persuna taxxabbli bħala organu li għandu għanijiet simili, li l-persuna taxxabbli tista' għaldaqstant tinvoka l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT sabiex topponi għal-leġiżlazzjoni nazzjonali u sabiex b'hekk il-provvisti tagħha jiġu ssuġġettati għat-taxxa.

64. F'ċerti sentenzi li kkonċernaw il-preżenti Artikolu 132(1)(b) u (g) tad-Direttiva tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ċertament iddikjarat l-inkompatibbiltà tar-rikonoxximent ta' organi privati ddefinit mill-Istat Membru u fuq kollox l-effett dirett tad-dispożizzjonijiet iżda mingħajr ma siltet, minn dan, il-konsegwenzi diretti bbażati fuq id-dritt tal-Unjoni. Pjuttost, kull darba, hija nkarigat lill-qorti nazzjonali sabiex tivverifika hija stess jekk fil-kawża preżenti, fid-dawl tal-elementi kollha li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni u b'mod partikolari taċ-ċirkustanzi ta' fatt tal-proċedura fil-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli tissodisfax il-kundizzjonijiet ta' organu li għandu jiġi rrikonoxxut[35]. Dan iwassal finalment sabiex fil-każ preżenti s-setgħa diskrezzjonali tal-qorti nazzjonali tissostitwixxi s-setgħa diskrezzjonali li tkun ġiet eżerċitata b'mod żbaljat mil-leġiżlatur tal-Istat Membru.

65. F'din il-kawża, dan ifisser li jekk MDDP tinvoka l-effett dirett tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, il-qorti tar-rinviju jkollha teżamina jekk, fl-evalwazzjoni tagħha stess, MDDP għandhiex tiġi rrikonoxxuta bħala li hija organu b'għanijiet simili. Jekk il-qorti nazzjonali ma tikklassifikahiex bħala tali, allura MDDP tista' tinvoka li l-provvisti ta' servizzi edukattivi tagħha jiġu ssuġġettati għat-taxxa.

34 — Ara s-sentenzi Dornier (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 69 *et seq*), Linneweber u Akritidis (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 33, punt 37) u JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u The Association of Investment Trust Companies (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 32, punt 48).

35 — Sentenzi Kügler (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 55 sa 61), Dornier (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 81 *et seq*) u Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 32).

66. Dan l-approċċ differenti jista' jsib spjegazzjoni peress li, sal-lum, il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma ppreċiżatx b'liema mod l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw is-setgħa diskrezzjonali tagħhom fl-applikazzjoni jew fin-nuqqas ta' applikazzjoni tar-rikonoxximent tal-persuni taxxabbli għall-finijiet tal-eżenzjonijiet tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT: permezz ta' leġiżlazzjoni magħmula b'kategoriji astratti jew permezz ta' evalwazzjoni każ b'każ. Minn naħa waħda, il-Qorti tal-Ġustizzja tindika li huwa d-dritt nazzjonali ta' kull Stat Membru li għandu jadotta r-regoli li jirregolaw tali rikonoxximent [36]. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja tagħti l-impressjoni li huma l-awtoritajiet nazzjonali stess li għandhom jeżerċitaw is-setgħa diskrezzjonali sabiex jiddeterminaw l-organi li għandhom jiġu rrikonoxxuti [37].

67. Jien konvint li l-Istati Membri ma jistgħux iħallu f'idejn la l-awtoritajiet nazzjonali u lanqas il-qrati nazzjonali l-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom fir-rigward tar-rikonoxximent ta' organi privati għall-finijiet tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT. L-analiżi tagħhom, li neċessarjament tkun iffokata fuq il-każ inkwistjoni, ma tistax tissostitwixxi l-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tal-leġiżlatur nazzjonali fl-istabbiliment ta' regola astratta fir-rigward tar-rikonoxximent. Kif ġustament iddetermina l-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer, il-kriterji għall-eżenzjoni għandhom ikunu newtrali, astratti u prestabbiliti [38].

68. Fuq kollox, huwa biss reċentement li l-Qorti tal-Ġustizzja indikat li l-approċċ adottat mill-awtoritajiet fiskali meta jeżaminaw l-istabbilimenti paragunabbli u kompetituri għandu jkun konsistenti [39]. Din il-konsistenza ma tistax tintlaħaq jekk kull awtorità nazzjonali jew kull qorti nazzjonali tiddeċiedi fuq kull każ inkwistjoni bis-setgħa diskrezzjonali tagħha stess li kważi dejjem twassal għal trattament differenti ta' persuni taxxabbli differenti.

69. Għaldaqstant, jekk, fl-implementazzjoni ta' leġiżlazzjoni, Stat Membru eżerċita, bi ksur tad-dritt tal-Unjoni, is-setgħa diskrezzjonali li jagħtih l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT fir-rigward tar-rikonoxximent ta' organi privati, dan l-iżball jista' jiġi rrimedjat biss permezz ta' test leġiżlattiv ta' natura astratta u mhux permezz ta' qorti nazzjonali li teżerċita s-setgħa diskrezzjonali tagħha.

70. Fil-proċedura tal-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju għandha, għaldaqstant, tivverifika biss jekk l-eżenzjoni ta' organu bħalma hija MDDP taħt l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT teċċedix is-setgħa diskrezzjonali mogħtija lil-leġiżlatur Pollakk. Hija l-qorti nazzjonali li għandha teżamina l-għan u l-modi tal-attività ta' MDDP billi tqabbilhom mal-organi Pollakki rregolati mid-dritt pubbliku nkarigati b'missjonijiet edukattivi. Madankollu, għandu jiġi rrilevat li l-eżenzjoni ta' organu bħalma hija MDDP ma teċċedix is-setgħa diskrezzjonali mogħtija lil-leġiżlatur Pollakk jekk l-unika raġuni sabiex jiġi miċħud il-paragun tkun l-iskopijiet kummerċjali tal-attività. Fil-fatt, din ma hijiex raġuni li tista', kif għidna, tipprekludi rikonoxximent taħt l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT [40].

36 — Sentenzi Dornier (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 64), L.u.P. (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 42), u CopyGene (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 63) fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll Kingscrest Associates u Montecello (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 49) u Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 26) fuq l-Artikolu 13A(1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

37 — Ara s-sentenzi CopyGene (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 64 *et seq*) fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll Kügler (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punti 56 *et seq*) u Zimmermann (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punti 31 u 33) fir-rigward tal-Artikolu 13A(1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

38 — Konklużjonijiet ippreżentati fit-22 ta' Frar 2005, punt 36 (sentenza Kingscrest Associates u Montecello, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5) fir-rigward tal-Artikolu 13A(1)(g) u (h) tas-Sitt Direttiva.

39 — Sentenza CopyGene (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 6, punt 73) fuq l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva.

40 — Ara l-punti 23 *et seq* iktar 'il fuq.

71. Jekk il-qorti tar-rinviju kellha tistabbilixxi, madankollu, li l-għan ta' organu, bħalma hija MDDP, ma jista' bl-ebda mod jiġi rrikonoxxut bħala li huwa simili mil-leġiżlatur Pollakk, MDDP tista' allura teżiġi f'din il-kawża li l-eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali ma tkunx applikata fil-konfront tagħha peress li hija inkompatibbli mal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT. F'dan il-każ, il-provvisti ta' servizzi edukattivi tagħha huma suġġetti għall-VAT u MDDP tista', għaldaqstant, tinvoka d-dritt għal tnaqqis skont ir-regoli Pollakki.

72. Barra minn hekk, MDDP għandha wkoll id-dritt, taħt ċerti kundizzjonijiet, għal kumpens kif indikat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Stockholm Lindöpark[41] li tikkonċerna kawża simili. Id-dannu li għandu jiġi kkumpensat jista' fil-fatt jikkonsisti, għal MDDP, filli l-klijenti tagħha ma jaċċettawx li jħallsu spiża li iktar tard tiżdied minħabbba t-taxxa.

4. Risposta għat-tieni domanda

73. Għaldaqstant, għandha tingħata risposta għat-tieni domanda fis-sens li, meta eżenzjoni nazzjonali ma hijiex konformi mad-Direttiva tal-VAT, il-persuna taxxabbli ma tistax tkun intitolata għaliha filwaqt li tibbenefika wkoll mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. L-applikazzjoni diretta tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT f'każ bħalma huwa dan, twassal ukoll sabiex il-provvisti ta' servizzi edukattivi jiġu ssuġġettati għat-taxxa biss jekk ir-rikonoxximent tal-persuna taxxabbli kkonċernata bħala organu li għandha għanijiet simili għal organu rregolat mid-dritt pubbliku jeċċedi l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali mogħtija lill-Istat Membru.

V – Konklużjoni

74. Għal dawn ir-raġunijiet, nipproponi li r-risposta għad-domandi preliminari magħmula min-Naczelny Sąd Administracyjny tkun kif ġej:

1) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux li l-provvisti ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi privati, għal skopijiet kummerċjali, jiġu eżentati mill-VAT. Iżda huma jipprekludu li ssir traspożizzjoni tagħhom mingħajr ma tintrabat l-iċken kundizzjoni li tirrigwarda r-rikoxximent ta' organi privati li għandhom għanijiet ta' din in-natura.

2) Meta eżenzjoni nazzjonali ma hijiex konformi mad-Direttiva tal-VAT, il-persuna taxxabbli ma tistax tkun intitolata għaliha filwaqt li tibbenefika wkoll mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. L-applikazzjoni diretta tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT f'każ bħalma huwa dan, twassal ukoll sabiex il-provvisti ta' servizzi edukattivi jiġu ssuġġettati għat-taxxa biss jekk ir-rikonoxximent tal-persuna taxxabbli kkonċernata bħala organu li għandu għanijiet simili għal organu rregolat mid-dritt pubbliku jeċċedi l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali mogħtija lill-Istat Membru.

41 — Ara s-sentenza Stockholm Lindöpark (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 24, punti 34 *et seq*).