KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-23 ta' Diċembru 2015[1]

Kawża C-520/14

Gemeente Borsele
vs
Staatssecretaris van Financiën

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi)]

"Leġiżlazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur miżjud — Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE — Persuna taxxabbli — Attività ekonomika — Trasport skolastiku mwettaq f'isem muniċipalità — Kontribuzzjoni finanzjarja mill-ġenituri lill-muniċipalità li tiddependi mid-dħul tagħhom"

I – Introduzzjoni

1. Il-muniċipalitajiet tal-Pajjiżi l-Baxxi jidhru li huma organizzati tajjeb. Fi kwalunkwe każ, minn tal-inqas uħud mill-uffiċjali tagħhom spiss jaħsbu, b'mod evidenti, kif jistgħu jiffrankaw it-taxxi għaċ-ċittadini tagħhom. Peress li dan mhux dejjem ikun implementat mingħajr kunflitti mal-awtoritajiet fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà sarulha diversi talbiet għal deċiżjoni preliminari li jikkonċernaw l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud[2].

2. Il-kawża ineżami tqajjem il-kwistjoni ta' jekk il-muniċipalità ta' Borsele teżerċitax waħda mill-attivitajiet suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud meta torganizza t-trasport tal-istudenti lejn l-iskejjel tagħhom. Dan ikun jikkorrispondi max-xewqa tal-muniċipalità. B'dan il-mod, il-muniċipalità tixtieq tiffranka, permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input korrispondenti, parti kbira mit-taxxa fuq il-valur miżjud li hija ħallset fir-rigward tal-provvisti mill-impriżi tat-trasport li tqabbdu sabiex iwettqu t-trasport skolastiku.

3. Għaldaqstant, mill-perspettiva tat-taxxa fuq il-valur miżjud, il-kwistjoni li għandha tiġi ċċarata hija jekk b'dan il-mod il-muniċipalità ta' Borsele eżerċitatx "attività ekonomika". Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà indirizzat diversi drabi l-kwistjoni tad-definizzjoni ta' dan il-kunċett, b'mod partikolari fir-rigward ta' attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi jew relatati mal-Istat[3]. Madankollu, il-kriterji ta' evalwazzjoni li sa issa ġew ifformulati fil-ġurisprudenza jeħtieġu iktar preċiżazzjoni.

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Ara, fir-rigward tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, is-sentenzi Gemeente Leusden und Holin Groep (C-487/01 u C-7/02, EU:C:2004:263) dwar il-kiri ta' faċilitajiet sportivi, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) dwar il-kostruzzjoni ta' bini b'uffiċċji u l-kawża li għadha pendenti Gemeente Woerden (C-267/15) li tikkonċerna wkoll il-kostruzzjoni ta' bini; ara wkoll is-sentenzi Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) dwar l-eżenzjoni fiskali fir-rigward tal-provvista ta' artijiet u Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) dwar it-tassazzjoni dwar l-allokazzjoni ta' faċilitajiet sportivi.

3 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G *et* (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671) u Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Il-qafas ġuridiku**

4. Fl-Unjoni, l-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud hija rregolata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112")[4]. Is-Sitt Direttiva[5], li kienet applikabbli sal-31 ta' Diċembru 2006, ma hijiex direttament rilevanti għall-finijiet tat-tilwima fil-kawża prinċipali. Madankollu, minħabba li d-dispożizzjonijiet huma essenzjalment identiċi[6], il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar is-Sitt Direttiva għandha tittieħed ukoll inkunsiderazzjoni.

5. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, hija suġġetta b'mod partikolari għat-taxxa fuq il-valur miżjud "il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

6. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 [li kien l-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva] jiddefinixxi "peruna taxxabbli" b'dan il-mod:"1. 'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

7. L-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 [li kien l-ewwel sat-tielet subparagrafi tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva] jipprevedi regola derogatorja fir-rigward tal-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi:"1. Stati, awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku m'għandhomx jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew transazzjonijiet li huma jagħmlu bħala awtoritajiet pubbliċi, ukoll meta jiġbru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijet jew ħlasijiet marbuta ma' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet.

Iżda, meta jidħlu biex jagħmlu dawn l-attivitajiet jew transazzjonijiet, huma għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' dawk l-attivitajiet jew transazzjonijiet fejn it-trattament tagħhom bħala persuni mhux taxxabbli jikkawża distorsjoni sinifikanti tal-kompetizzjoni.

F'kwalunkwe każ, korpi rregolati mid-dritt pubbliku għandhom jiġu kkunisdrati bħala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet elenkati fl-Anness I, sakemm dawk l-attivitajiet ma jkunux twettqu fuq skala tant żgħira li jkunu insinifikanti."

8. L-Anness I tad-Direttiva 2006/112, li jissemma fit-tielet subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tagħha, jinkludi, fil-punt 5, l-attività "trasport ta' passiġġieri".

III – **It-tilwima fil-kawża prinċipali**

9. It-tilwima fil-kawża prinċipali tikkonċerna t-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta mill-muniċipalità ta' Borsele fil-Pajjiżi l-Baxxi (iktar 'il quddiem il-"muniċipalità") għal Diċembru 2008 kif ukoll il-benefiċċji mill-fond ta' kumpens tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-Pajjiżi l-Baxxi li għalihom hija intitolata l-muniċipalità fir-rigward tas-sena 2008.

4 — ĠU L 347, p. 1.

5 — Is-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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

6 — Ara l-premessa 3 tad-Direttiva 2006/112.

10. Fis-sena skolastika 2008/2009, il-muniċipalità organizzat it-trasport għal numru ta' studenti, li kienu jgħixu fit-territorju tagħha, lejn l-iskejjel tagħhom. Għal dan il-għan, hija qabbdet diversi impriżi tat-trasport li ffatturaw lill-muniċipalità għat-twettiq ta' dan it-trasport, inkluża t-taxxa fuq il-valur miżjud. B'dan il-mod, il-muniċipalità akkumulat spejjeż fl-ammont ta' EUR 458 231.

11. Il-muniċipalità talbet kontribuzzjoni mingħand il-ġenituri tal-istudenti li kienu applikaw mal-muniċipalità sabiex jużaw it-trasport skolastiku. L-ammont ta' din il-kontribuzzjoni għal distanzi ta' bejn 6 u 20 kilometru kien iddeterminat fuq il-bażi ta' kemm kien jiswa vjaġġ bit-trasport pubbliku għal distanza ta' 6 kilometri; fil-każ ta' distanzi ta' iktar minn 20 kilometru, kien jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll id-dħul tal-ġenituri. Finalment, kienu biss terz tal-ġenituri li ħallsu kontribuzzjoni. Fl-2008, l-ammont totali ta' dawn il-kontribuzzjonijiet laħaq EUR 13 958.

12. Il-muniċipalità hija tal-fehma li l-attività tagħha fil-kuntest tat-trasport skolastiku hija suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Għaldaqstant, minn naħa, hija għandha tħallas it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-kontribuzzjoni ta' EUR 13 958 li hija rċeviet mingħand il-ġenituri u, min-naħa l-oħra, hija intitolata għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-parti li tirrappreżenta t-taxxa fuq il-valur miżjud tal-ammont ta' EUR 458 231, li kien iffatturat lilha mill-impriżi tat-trasport minħabba t-twettiq tat-trasport. Dan ifisser li b'hekk il-muniċipalità għandha tirċievi rimbors tat-taxxa. Madankollu, l-awtorità fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi hija tal-fehma li l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku mill-muniċipalità ma hijiex suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud minħabba li ma hijiex attività ekonomika.

IV – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

13. Il-Hoge Raad der Nederlanden, li quddiemha issa tinsab it-tilwima, tqis li d-dritt tal-Unjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud huwa deċiżiv sabiex tingħata soluzzjoni għat-tilwima u, fit-18 ta' Novembru 2014, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domandi segwenti:

Il-parti inizjali tal-Artikoli 2(1), l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li Komun għandu jiġi kklassifikat bħala persuna taxxabbli fis-sens ta' din id-direttiva fir-rigward tat-trasport skolastiku, minħabba regolament komunali bħal dak deskritt fit-talba għal deċiżjoni preliminari? Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni r-regolament komunali kollu jew għandha ssir evalwazzjoni separata għal kull servizz ta' trasport ipprovdut? Fil-każ li kull evalwazzjoni għandha ssir separatament għandha ssir distinzjoni bejn it-trasport ta' studenti fuq distanza ta' bejn 6 u 20 kilometru u dak fuq distanza ta' iktar minn 20 kilometru?

14. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea. Barra minn hekk, fis-seduta għas-sottomissjonijiet orali li nżammet fis-26 ta' Novembru 2015, ipparteċipat ukoll il-muniċipalità.

V – **Analiżi legali**

15. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf sa fejn il-muniċipalità aġixxiet, permezz tal-organizzazzjoni deskritta iktar 'il fuq tat-trasport skolastiku, bħala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 u għalhekk hija suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud.

16. Skont l-ewwel subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, dan jiddependi minn żewġ kundizzjonijiet. L-ewwel nett, huwa meħtieġ li l-muniċipalità wettqet "attività ekonomika" u dan, it-tieni nett, "b'mod indipendenti". Fil-kawża ineżami, il-kwistjoni hija biss dwar l-ewwel waħda minn dawn iż-żewġ kundizzjonijiet, jiġifieri jekk, permezz tal-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku, il-muniċipalità wettqitx attività ekonomika.

17. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi definizzjoni legali ta' attività ekonomika. Skont din id-definizzjoni, għandhom jitqiesu bħala attività ekonomika – sa fejn huma rilevanti għall-kawża ineżami[7] – "[k]walunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet".

18. *Prima facie*, din id-definizzjoni tidher li hija wisq ristretta għall-kawża ineżami. Fuq il-bażi tal-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, ikkunsidrata waħedha, huwa dubjuż kemm muniċipalità tista' titqies bħala waħda mill-kategoriji msemmija ta' impriżi u ta' professjonisti. Madankollu, f'ġurisprudenza stabbilita[8], il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat il-kunċett ta' attività ekonomika b'mod wiesa' u din l-interpretazzjoni hija kkorroborata iktar u iktar, fil-kawża ineżami, permezz tar-regola derogatorja dwar l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi li tinsab fl-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112.

19. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi b'mod partikolari li l-korpi rregolati mid-dritt pubbliku – li jinkludu espliċitament l-awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali – ma għandhomx jitqiesu li huma persuni taxxabbli fir-rigward tal-attivitajiet li huma jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi. B'hekk, din ir-regola hija bbażata fuq il-premessa li anki l-Istat u d-diversi korpi tiegħu rregolati mid-dritt pubbliku jistgħu jwettqu attivitajiet ekonomiċi fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 u għalhekk jistgħu jkunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Għalhekk, fil-kawża ineżami, trasport ta' passiġġieri mill-awtoritajiet pubbliċi jaqa' direttament taħt it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 13(1) ikkunsidrat flimkien mal-punt 5 tal-Anness I tad-Direttiva 2006/112. B'hekk, korpi rregolati mid-dritt pubbliku – anki meta jwettqu attivitajiet bħala awtoritajiet pubbliċi fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tal-imsemmija direttiva – għandhom jitqiesu li huma persuni taxxabbli meta jwettqu trasport ta' passiġġieri li l-portata tiegħu ma tkunx insinjifikattiva.

20. Madankollu, minn din id-dispożizzjoni tal-aħħar ma jistax jiġi dedott li l-attività ta' trasport ta' passiġġieri twassal dejjem sabiex korp irregolat mid-dritt pubbliku jitqies li huwa persuna taxxabbli. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja repetutament enfasizzat li sabiex ir-regola derogatorja dwar l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi prevista fl-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112 tkun applikabbli, huwa meħtieġ li fil-każ ineżami l-awtorità pubblika effettivament twettaq attività ekonomika[9]. Għalhekk, huwa biss meta jwettaq it-trasport ta' passiġġieri fil-kuntest tal-awtorità pubblika tiegħu li korp pubbliku li jwettaq trasport ta' passiġġieri li jkun ukoll attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) ikun jista' jitqies li huwa persuna taxxabbli fis-sens tal-punt 5 tal-Anness I u tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/211.

21. Peress li altrimenti din ir-regola tal-aħħar titlef l-iskop tagħha, minnha għandu fi kwalunkwe każ jiġi dedott, għall-finijiet tas-suġġett ta' din l-analiżi, li t-trasport ta' passiġġieri mill-awtoritajiet pubbliċi *jista'* jikkostitwixxi attività ekonomika. Madankollu, il-kwistjoni ta' f'liema sitwazzjonijiet dan għandu jiġi preżunt għandha tiġi kkjarifikata fil-punti segwenti.

7 — It-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 issemmi b'mod partikolari l-"isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli" bħala attività ekonomika, sfruttament li madankollu fl-ebda każ ma jista' jkopri l-organizzazzjoni inkwistjoni tat-trasport skolastiku.

8 — Ara b'mod partikolari s-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punt 8), Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-260/98, EU:C:2000:429, punt 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punt 47), Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 34 u 37) u Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punt 31).

9 — Ara s-sentenzi T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 48), Hutchison 3G *et* (C-369/04, EU:C:2007:382, punt 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 15), Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 53) u Il-Kummissjoni vs Spanja (C-154/08, EU:C:2009:695, punt 99).

A – *Osservazzjonijiet preliminari dwar is-sens tal-impożizzjoni ta' attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi*

22. Il-kawża ineżami tipprovdi opportunità sabiex jiġu żviluppati argumenti fundamentali dwar f'liema sitwazzjonijiet attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi jikkostitwixxu attivitajiet ekonomiċi u b'hekk ikunu jistgħu jiġu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud.

23. Kif l-Avukat Ġenerali Jacobs diġà ddikjara, f'kuntest differenti, is-sens tal-impożizzjoni ta' provvisti mill-awtoritajiet pubbliċi għat-taxxa fuq il-valur miżjud ma huwiex immedjatament evidenti. Meta diversi awtoritajiet pubbliċi jkunu l-benefiċjarji u s-suġġetti tat-taxxa fuq il-valur miżjud, dan fl-aħħar mill-aħħar ikun biss mod indirett ta' bbilanċjar finanzjarju fuq livell nazzjonali [10]. Dan huwa wkoll il-każ fil-kawża ineżami. Il-vantaġġ jew l-iżvantaġġ li jirriżulta għall-muniċipalità mill-impożizzjoni tal-attività tagħha huwa fl-istess ħin l-iżvantaġġ jew il-vantaġġ għad-dħul fiskali miġbur mill-awtorità fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi. Fl-aħħar mill-aħħar, għalhekk, għall-finanzi tal-awtoritajiet pubbliċi tal-Pajjiżi l-Baxxi, huwa irrilevanti jekk l-attività tal-muniċipalità fil-kawża ineżami tkunx suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud jew le.

24. Madankollu, kif jirriżulta *a contrario senso* mir-regola speċjali prevista fl-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112, il-leġiżlatur tal-Unjoni ddeċieda li bħala regola ġenerali jissuġġetta wkoll l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi għat-taxxa fuq il-valur miżjud sa fejn fl-istess ħin dawn l-attivitajiet jikkostitwixxu attivitajiet ekonomiċi fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Dan huwa ġġustifikat minħabba żewġ raġunijiet.

25. L-ewwel nett, l-impożizzjoni tal-attivitajiet ekonomiċi tal-awtoritajiet pubbliċi sservi sabiex tevita distorsjoni tal-kompetizzjoni minħabba t-taxxa fuq il-valur miżjud. B'mod partikolari, fil-każ li awtoritajiet pubbliċi jipprovdu prestazzjonijiet li jikkompetu ma' prestazzjonijiet ipprovduti minn operaturi ekonomiċi privati, l-awtoritajiet pubbliċi jibbenefikaw minn vantaġġ kompetittiv sinjifikattiv jekk l-attività tagħhom ma tkunx suġġetta wkoll għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Din ir-raġuni għall-impożizzjoni tal-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi hija meħuda inkunsiderazzjoni wkoll fir-regola derogatorja prevista fl-Artikolu 13 tad-Direttiva 2006/112. Filwaqt li l-ewwel subparagrafu Artikolu 13(1) ta' din id-direttiva jeskludi l-attivitajiet ekonomiċi tal-awtoritajiet pubbliċi mwettqa fil-kuntest tal-awtorità pubblika mit-taxxa fuq il-valur miżjud, din l-eċċezzjoni hija immedjatament limitata mit-tieni u mit-tielet subparagrafi tal-istess dispożizzjoni fil-każ li jkun hemm il-perikolu ta' distorsjonijiet tal-kompetizzjoni fis-suq ikkonċernat.

26. It-tieni nett, l-attivitajiet ekonomiċi tal-awtoritajiet pubbliċi għandhom jiġu intaxxati wkoll sabiex jintlaħaq b'mod kemm jista' jkun sħiħ l-għan fiskali tat-taxxa fuq il-valur miżjud. Skont il-premessa 5 tad-Direttiva 2006/112, it-taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi "mħaddma f'manjiera ġenerali kemm jista' jkun". Minħabba s-sistema tal-ġbir, fl-aħħar mill-aħħar jiġi ntaxxat biss, bħala prinċipju, il-konsum finali [11], u skont ġurisprudenza stabbilita huwa biss il-konsumatur finali li għandu jġorr il-piż tat-taxxa [12]. Fil-każ li l-awtoritajiet pubbliċi jipprovdu servizzi li jimplikaw tali konsum finali ta' merkanzija, ir-riżultat ikun li dak il-konsum finali li jkun issodisfatt mill-awtoritajiet pubbliċi ma jiġix intaxxat, minn tal-inqas parzjalment, fil-każ li l-attività ekonomika tal-awtoritajiet pubbliċi lanqas ma tkun tista' tiġi suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Dan huwa rilevanti wkoll fir-rigward tar-riżorsi proprji tal-Unjoni, li parzjalment joriġinaw mit-taxxa fuq il-valur miżjud [13].

10 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punt 12).

11 — Ara l-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112.

12 — Sentenzi Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25) kif ukoll Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34); ara wkoll is-sentenza Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata) dwar ir-rwol tal-persuni taxxabbli bħala sempliċi "persuni li jiġbru t-taxxa f'isem l-Istat" kif ukoll is-sentenza Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punt 47 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata) dwar il-karatteristiċi essenzjali tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

13 — Ara l-Artikolu 2(1)(b) tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2007/436/KE, Euratom, tas-7 ta' Ġunju 2007, dwar is-sistema tar-riżorsi proprji tal-Komunitajiet Ewropej (ĠU L 163, p. 17).

27. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja joħroġ ċar li l-fatt li l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi jkunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud ma huwiex spjegat b'mod faċli iżda jeħtieġ ġustifikazzjoni speċifika. F'dan il-kuntest, l-evalwazzjoni ta' jekk f'każ partikolari attività tal-awtoritajiet pubbliċi jew relatata mal-Istat tikkostitwixxix attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 hija suġġetta, meta mqabbla ma' attività ta' persuna privata, għal kriterji manifestament iktar stretti[14]. Dan huwa ġġustifikat. Fil-fatt, fil-kuntest ta' din l-evalwazzjoni, iż-żewġ raġunijiet speċifiċi li identifikajt iktar 'il fuq u li minħabba fihom huwa meħtieġ li l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi jkunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, għandhom jiġu evalwati wkoll bil-għan li jiġi żgurat li "t-tassazzjoni fuq l-Istat stess" tkun tagħmel sens fil-każ partikolari.

B – *Rekwiżiti ta' attività ekonomika*

28. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu issa jiġi ċċarat jekk fil-kawża ineżami l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku mill-muniċipalità tikkostitwixxix attività ekonomika fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

29. Għandu jiġi indirizzat qabel kollox l-argument tal-Kummissjoni fis-sens li, peress li ffatturat it-taxxa fuq il-valur miżjud lill-ġenituri tal-istudenti għall-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku, il-muniċipalità setgħet aġixxiet biss fil-kuntest ta' attività ekonomika. Dan iżda ma jistax jiġi dedott mill-indikazzjonijiet mogħtija mill-qorti tar-rinviju.

30. Fil-fatt, din l-evalwazzjoni tal-Kummissjoni hija bbażata fuq qari żbaljat. Il-kwistjoni ta' jekk persuna aġixxietx fil-kuntest ta' attività ekonomika jew le ma tiddependix minn jekk din il-persuna ffatturatx it-taxxa fuq il-valur miżjud jew le. Għall-kuntrarju, dak li huwa meħtieġ huwa li jiġi vverifikat jekk din il-persuna għamlitx dan jew naqsitx milli tagħmel dan skont il-liġi. Dan jiddependi preċiżament b'mod partikolari minn jekk l-attività tagħha għandhiex titqies li hija attività ekonomika fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Altrimenti, kull persuna taxxabbli tkun tista' tevadi l-obbligi fiskali tagħha billi ma tiffatturax taxxa fuq il-valur miżjud lill-klijenti tagħha.

1. Provvista ta' servizzi

31. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jikkontesta qabel kollox l-eżistenza ta' attività ekonomika fil-kawża ineżami billi jsostni li fil-fehma tiegħu ma jistax jingħad li l-muniċipalità pprovdiet servizzi li jissodisfaw avveniment li jagħti lok għat-taxxa taħt l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112.

32. Huwa minnu li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għandu raġun sa fejn isostni li ma jistax jingħad li hemm attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 meta attività ma tkun tissodisfa ebda wieħed mid-diversi avvenimenti li jagħtu lok għat-taxxa previsti fl-Artikolu 2 tad-Direttiva 2006/112. Huwa wkoll f'dan is-sens li għandhom jinftiehmu d-diversi riferimenti magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja għall-avvenimenti li jagħtu lok għat-taxxa previsti fl-Artikolu 2 fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112[15].

14 — Ara s-sentenzi T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G *et* (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 53); ara wkoll is-sentenzi Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) u Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) dwar it-tassazzjoni ta' prestazzjonijiet mogħtija mill-Istat.

15 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punt 31 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

33. Fil-fatt, fil-kawża ineżami, huwa rilevanti biss l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa previst fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, u għaldaqstant il-provvisti ta' servizzi bi ħlas li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Għaldaqstant, sabiex jitqies li hija involuta attività ekonomika tal-muniċipalità huwa meħtieġ li din tal-aħħar, fil-kuntest tal-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku, ipprovdiet servizzi fis-sens tad-definizzjonijiet applikabbli previsti fl-Artikoli 24 u 25 tad-Direttiva 2006/112.

34. Madankollu, sa fejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi jikkontesta l-eżistenza ta' tali provvisti ta' servizzi minħabba li, permezz tal-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku, il-muniċipalità kienet qiegħda sempliċement tissodisfa obbligu legali, huwa biżżejjed li jsir riferiment għall-Artikolu 25(ċ) tad-Direttiva 2006/112 li jipprovdi li provvista ta' servizzi suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud tista' titwettaq ukoll "skond il-liġi". Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li sabiex jitqies li hemm attività ekonomika huwa irrilevanti jekk attività tkunx prevista u rregolata mil-liġi minħabba li tkun ta' interess ġenerali [16].

35. Madankollu, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi sostna wkoll li r-relazzjonijiet bejn is-servizzi fil-kawża ineżami huma differenti minn kif ġew deskritti mill-qorti tar-rinviju. Kif jirriżulta mill-Artikolu 4 tal-Liġi tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar l-edukazzjoni fil-primarja u mid-dispożizzjonijiet ta' implementazzjoni rilevanti tal-muniċipalità, din tal-aħħar ma tipprovdi ebda servizz lill-ġenituri tal-istudenti. Fil-fatt, il-ġenituri la għandhom xi pretensjoni fil-konfront tal-muniċipalità fir-rigward tat-trasport tat-tfal tagħhom u lanqas ma jħallsu xi ħaġa lill-muniċipalità f'dan ir-rigward. Għall-kuntrarju, il-ġenituri jistgħu biss jitolbu lill-muniċipalità tagħtihom kontribuzzjoni fir-rigward tal-ispejjeż li l-ġenituri stess ikollhom iħallsu għat-trasport tal-istudenti.

36. Madankollu, peress li fil-kuntest ta' talba għal deċiżjoni preliminari ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tivverifika l-informazzjoni pprovduta fid-deċiżjoni tar-rinviju dwar il-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali [17], bħalma lanqas ma huwa l-kompitu tagħha li tisħarreġ in-natura korretta tal-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali mill-qorti tar-rinviju [18], sabiex tingħata risposta għad-domanda preliminari għandu jitqies li r-relazzjoni bejn is-servizzi hija kif ġiet deskritta mill-qorti tar-rinviju. F'dan is-sens, il-muniċipalità stess ikkummissjonat u ħallset għal servizzi tat-trasport minn diversi impriżi tat-trasport. Il-muniċipalità offriet dawn is-servizzi tat-trasport lill-ġenituri tal-istudenti fuq talba tagħhom. F'dan ir-rigward, il-muniċipalità talbet, fejn kien il-każ, kontribuzzjoni mingħand il-ġenituri.

37. Fuq il-bażi ta' din l-informazzjoni mogħtija mill-qorti tar-rinviju, jirriżulta li l-muniċipalità, permezz tal-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku, wettqet provvisti ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112. Għaldaqstant, ma hemmx dubju dwar in-natura ekonomika tal-attività tagħha.

2. Ġenerazzjoni ta' dħul mill-bejgħ

38. Madankollu, skont il-ġurisprudenza, attività tista' titqies li hija ta' natura ekonomika biss meta titwettaq sabiex jiġi ġġenerat dħul b'mod kontinwu [19].

16 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161, punt 10) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 40).

17 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53).

18 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, punt 13 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

19 — Ara s-sentenza Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 18).

39. F'ċerti sitwazzjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja applikat din il-kundizzjoni wkoll fis-sens li l-attività għandha tiġi eżerċitata b'mod kontinwu u "bi ħlas"[20]. Madankollu, anki hawnhekk il-Qorti tal-Ġustizzja rreferiet b'mod espliċitu għar-regola prevista fit-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, fis-sens li l-isfruttament ta' proprjetà jikkostitwixxi attività ekonomika meta jitwettaq "għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa". B'mod partikolari, dan ir-rekwiżit ma għandux japplika biss għall-isfruttament ta' proprjetà iżda wkoll għal kull attività[21].

40. Fil-kawża ineżami, il-kwistjoni ma tikkonċernax in-natura kontinwa tal-attività tal-muniċipalità iżda hija dwar jekk din organizzatx it-trasport skolastiku sabiex tiġġenera dħul jew bi ħlas, fis-sens tal-ġurisprudenza.

41. Fil-fehma tar-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u tal-Kummissjoni, fl-ebda każ ma jista' jingħad li l-muniċipalità teżerċita attività ekonomika minħabba li hija ma organizzatx it-trasport skolastiku bi ħlas. Fil-fatt, il-kontribuzzjoni li l-ġenituri tal-istudenti kienu jħallsu lill-muniċipalità ma għandha ebda rabta mal-ispejjeż tal-provvista tas-servizz. F'dan ir-rigward huma jirreferu għal sentenza f'kawża bejn il-Kummissjoni u l-Finlandja fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li attività tal-awtoritajiet pubbliċi ma kellhiex natura ekonomika peress li għal din l-attività, fid-dawl tal-valur attwali tas-servizzi, kien jintalab biss kumpens parzjali li l-ammont tiegħu kien jiddependi mid-dħul u mill-assi tad-destinatarji ta' dawn is-servizzi[22].

42. Mill-banda l-oħra, f'din is-sentenza r-Renju Unit jara kontradizzjoni mas-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat b'mod espliċitu li anki korrispettiv li jkun inqas mill-kost jista' jwassal sabiex jitqies li hemm tranżazzjoni bi ħlas[23].

a) Ir-relazzjoni bejn il-ħlas u l-ġenerazzjoni ta' dħul

43. Dawn l-opinjonijiet differenti juru li s-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja jeħtieġu qabel kollox approċċ iddifferenzjat sabiex jiġi evitat li jiġu interpretati b'mod żbaljat.

44. B'mod partikolari, għandha ssir distinzjoni bejn il-ġenerazzjoni ta' dħul, prevista fl-Artikolu 9(1), u l-ħlas għal provvista ta' servizzi jew għall-kunsinna ta' merkanzija partikolari, li huwa kundizzjoni meħtieġa għat-tassazzjoni ta' din il-provvista jew din il-kunsinna skont l-Artikolu 2 u li huwa wkoll il-bażi għall-kalkolu tal-ammont taxxabbli skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112.

45. Fir-rigward tad-determinazzjoni tal-ħlas għal servizz skont l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa previst fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, fis-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck il-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt spjegat b'mod inekwivoku li provvista ta' servizz jew kunsinna ta' merkanzija titwettaq "bi ħlas" fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2006/112 anki meta l-prezz li jintalab ikun inqas mill-kost[24]. Lanqas ma hemm xi raġuni għaliex bejgħ li jsir bi prezz inqas mill-kost, li f'ċerti kundizzjonijiet tad-dinja kummerċjali jista' jkun neċessarju u raġonevoli, ma għandux ikun suġġett għat-taxxa fuq il-valur miżjud. Inqas u inqas huwa possibbli li politika partikolari dwar il-prezzijiet twassal għal eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud meta din tkun ibbażata b'xi forma jew oħra fuq id-dħul jew l-assi ta' klijent, bħalma huma pereżempju prezzijiet imraħħsa għal studenti jew għal pensjonanti li wieħed jiltaqa' magħhom f'diversi oqsma tal-ekonomija.

20 — Sentenzi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 37); ara wkoll is-sentenza Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) dwar l-Artikolu 4 tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 71, p. 1303).

21 — Ara s-sentenza Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18); ara wkoll is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37), li f'dan ir-rigward tirreferi għas-sentenza msemmija qabel.

22 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 47 sa 51).

23 — Ara s-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 22).

24 — Ara s-sentenza Urteil Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punti 22 sa 24).

46. Ma hemm ebda dubju li l-istess jgħodd għad-determinazzjoni tal-ħlas fil-kuntest tal-kalkolu tal-ammont taxxabbli għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-"ħlas" li skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112 huwa deċiżiv jirrappreżenta "valur suġġettiv", jiġifieri l-valur li effettivament ikun irċevut u mhux valur ikkalkolat fuq il-bażi ta' kriterji oġġettivi [25]. B'dan il-mod, il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza li t-taxxa għandha dejjem tiġi kkalkolata skont il-korrispettiv fil-każ partikolari u mhux skont il-valur "oġġettiv" tas-servizz ipprovdut jew tal-merkanzija kkunsinnata. *A contrario sensu*, dan jirriżulta wkoll b'mod ċar mir-regola prevista fl-Artikolu 80 tad-Direttiva 2006/112, li f'każijiet partikolari tippermetti lill-Istati Membri jużaw, bħala l-ammont taxxabbli, il-valur oġġettiv tas-suq tal-provvista [26] minflok il-korrispettiv effettivament irċevut.

47. Madankollu, fir-rigward tad-determinazzjoni ta' jekk attività għandhiex titqies li hija attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, il-kriterji applikabbli huma differenti.

48. Huwa minnu li fis-sentenza msemmija Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher li eżaminat, fir-rigward tal-Artikolu 9(1), ir-rekwiżit ta' jekk l-awtorità pubblika eżerċitatx l-attività tagħha bi ħlas u għalhekk sabiex tiġġenera dħul, b'mod li rreferiet għall-avvenimenti li jagħtu lok għat-taxxa previsti fl-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) attwali tad-Direttiva 2006/112 [27]. Madankollu, kif jidher mill-formulazzjoni tal-verżjoni Franċiża ta' din is-sentenza, il-verżjoni li fiha kienet diskussa s-sentenza msemmija, il-Qorti tal-Ġustizzja bl-ebda mod ma timplika li l-kunċetti ta' korrispettiv fiż-żewġ dispożizzjonijiet huma identiċi [28]. Fil-kuntest tad-definizzjoni ta' attività ekonomika, il-Qorti tal-Ġustizzja ħafna drabi titkellem dwar l-aspett ta' "ħlas" tal-attività iżda dan biss minħabba li, kif diġà rajna, il-ġenerazzjoni ta' dħul huwa rekwiżit ta' attività ekonomika. Madankollu, ma jkunx jista' jiġi ġġenerat dħul jekk l-attività titwettaq esklużivament mingħajr ħlas [29].

49. Madankollu, meta titkellem dwar "ħlas" fil-kuntest tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex qiegħda tfisser preċiżament l-istess ħaġa bħal meta tinterpreta l-kunċett "bi ħlas" fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2006/112 fis-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck. Għalkemm ħafna drabi għandhom ikunu mistennija l-istess riżultati, għandha tinżamm distinzjoni ċara bejn id-determinazzjoni tal-ħlas għall-finijiet tal-Artikolu 2, minn naħa, u l-ġenerazzjoni tad-dħul eżaminat fil-kuntest tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112, min-naħa l-oħra. B'dan il-mod, jiġu evitati wkoll l-allegati kontradizzjonijiet fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [30].

50. B'mod ġenerali, jista' jintqal minn naħa li kull meta, fir-rigward ta' attività, ma jintalab *ebda* ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2006/112, ma jistax ikun hemm attività ekonomika peress li permezz tal-attività ma jkun jista' jiġi ġġenerat ebda dħul fis-sens tat-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Madankollu, min-naħa l-oħra, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-fatt li persuna taxxabbli, fil-kuntest ta' attività, teżiġi ħlas fis-sens tal-avvenimenti li jagħtu lok għat-taxxa, ma huwiex suffiċjenti għad-determinazzjoni neċessarja fil-kuntest tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 fis-sens li l-attività tagħha twassal ukoll sabiex jiġi ġġenerat dħul u għalhekk sabiex titqies li hija attività ekonomika [31].

25 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 21) kif ukoll Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33).

26 — Dan huwa l-hekk imsejjaħ valur tas-suq miftuħ, li huwa ddefinit fl-Artikolu 72 tad-Direttiva 2006/112.

27 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punti 42 sa 51); ara wkoll is-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/97, EU:C:2000:424, punti 32 sa 36).

28 — Ara l-verżjoni Franċiża tas-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37), li fir-rigward tad-determinazzjoni ta' attività ekonomika titkellem dwar "effectuée contre une rémunération", li ma hijiex ekwivalenti għal "à titre onéreux", li tinsab fl-Artikolu 2(1)(a) sa u (ċ) tad-Direttiva 2006/112; ara wkoll is-sentenza Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18).

29 — F'dan is-sens ara wkoll is-sentenza Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punt 12).

30 — Ara l-punti 41 u 42 iktar 'il fuq.

31 — F'dan is-sens ara s-sentenzi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 21) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 38).

b) Ġenerazzjoni ta' dħul fil-kawża ineżami

51. B'dan il-mod, għandu issa jiġi ddeterminat jekk, fil-kawża ineżami, il-muniċipalità wettqitx l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku bil-għan li tiġġenera dħul.

– Ħlas fis-sens tal-avveniment li jagħti lok għat-taxxa

52. Dan ma jistax jiġi nnegat *prima facie* għar-raġuni li għall-attività tagħha hija ma talbet l-ebda ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, l-oppost huwa l-każ hawnhekk.

53. Skont ġurisprudenza stabbilita, provvista bi ħlas fis-sens tal-avvenimenti li jagħtu lok għat-taxxa previsti fl-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) tad-Direttiva 2006/112 tippreżumi b'mod partikolari konnessjoni diretta bejn il-kunsinna ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizzi u korrispettiv effettivament irċevut mill-persuna taxxabbli[32]. Għal dan il-għan hija meħtieġa relazzjoni legali bejn min jipprovdi l-provvista u min jirċeviha, relazzjoni li fil-kuntest tagħha jiġu skambjati l-prestazzjonijiet reċiproċi[33], kif ukoll il-kundizzjonijiet reċiproċi ta' twettiq ta' prestazzjoni u l-korrispettiv[34].

54. Sa fejn terz mill-ġenituri kienu meħtieġa jħallsu kontribuzzjoni għat-trasport skolastiku, dawn il-kundizzjonijiet kienu manifestament issodisfatti. Barra minn hekk, kif jirriżulta mis-sentenza diġà msemmija Hotel Scandic Gåsabäck, il-fatt li l-muniċipalità talbet korrispettiv iżgħar mill-kost tagħha ma jipprekludix li jitqies li kien hemm ħlas f'dan il-każ[35]. Dan ifisser li l-muniċipalità ma kinitx twettaq l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku kompletament mingħajr ħlas.

– Ġenerazzjoni ta' dħul f'sens ristrett

55. Kif diġà rajna, madankollu, il-fatt li jintalab ħlas fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112 ma huwiex biżżejjed sabiex jiġi kkonstatat li attività qiegħda titwettaq sabiex jiġi ġġenerat dħul fis-sens tat-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

56. Fil-kawża ineżami, huwa partikolarment dubjuż li hija kkonċernata attività intiża li tiġġenera dħul u dan sa fejn il-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, irrifjutat li tirrikonoxxi l-eżistenza ta' attività ekonomika mwettqa mill-awtoritajiet pubbliċi fil-qasam tal-għajnuna legali għar-raġuni li kien jintalab biss kumpens parzjali għall-attività li kien jiddependi mid-dħul u mill-assi tal-persuna li tirċievi s-servizzi. Fil-kawża ineżami fil-fatt is-sitwazzjoni tidher li hija simili.

57. Madankollu, f'dik is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat primarjament il-fatt li l-kumpens mitlub kien f'kull każ ikopri biss parti mill-onorarji stabbiliti b'mod ġenerali mil-liġi għall-għajnuna legali[36]. Fil-kawża ineżami, iżda, ma jidhirx li hemm prezz tat-trasport stabbilit b'mod ġenerali mil-liġi.

58. Barra minn hekk, jidher li għall-Qorti tal-Ġustizzja kien deċiżiv il-fatt li l-ammont tal-kumpens kien jiddependi mid-dħul u mill-assi tal-persuna li kienet tibbenefika mill-għajnuna legali[37]. Fil-kawża ineżami hemm tali dipendenza, minn tal-inqas parzjalment, fir-rigward tad-dħul tal-ġenituri.

32 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata).

33 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 47) u Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 29).

34 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punti 13 sa 20) u Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punti 12 sa 17); ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Stix-Hackl fil-kawża Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punt 32).

35 — Ara s-sentenza Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punti 22 sa 24).

36 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 47).

37 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 48).

59. Barra minn hekk, f'dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu kkunsidrat li l-assenza ta' natura ekonomika tal-attività kienet ikkonfermata mill-fatt li d-dħul kien ikopri biss parti mill-ispejjeż sostnuti inkonnessjoni mal-għajnuna legali[38]. Dan huwa preċiżament il-każ fil-kawża ineżami. B'mod ġenerali, il-muniċipalità tirċievi mingħand il-ġenituri kumpens parzjali biss li jammonta għal madwar 3 % tal-ispejjeż li hija tħallas għall-provvista tat-trasport skolastiku.

60. Għalkemm jistgħu jiġu identifikati b'mod ċar numru ta' similaritajiet bejn iż-żewġ każijiet, dan ma jfissirx li fil-kawża ineżami jista' jiġi miċħud immedjatament li l-attività tal-muniċipalità għandha – minn tal-inqas, ukoll – l-għan li tiġġenera dħul. Fil-fatt, b'mod partikolari, il-ġenerazzjoni ta' dħul ma għandhiex tiġi konfuża mal-intenzjoni li jinkiseb profitt, intenzjoni li, skont il-ġurisprudenza, ma tikkostitwixxix kundizzjoni meħtieġa sabiex jitqies li hija involuta attività ekonomika[39].

61. Madankollu, punt li l-Qorti tal-Ġustizzja ma semmietx b'mod espliċitu fis-sentenza tagħha Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja iżda li fuqu kienet fl-aħħar mill-aħħar ibbażata d-deċiżjoni tagħha, huwa l-assenza ta' rekwiżit partikolari impliċitu tal-ġenerezzjoni ta' dħul minn attività fis-sens tat-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1): il-parteċipazzjoni fis-suq.

– Parteċipazzjoni fis-suq

62. Fis-sentenza SPÖ Landesorganisation Kärnten il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kienet eskludiet attività ta' ġenerazzjoni ta' dħul fis-sens tat-tieni sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 għar-raġuni li din l-organizzazzjoni ta' partit politiku ma tipparteċipax fis-suq permezz tal-attività tagħha[40]. Bl-istess mod, f'deċiżjonijiet sussegwenti l-Qorti tal-Ġustizzja ma rrikonoxxietx l-eżistenza ta' attività ekonomika ta' awtoritajiet pubbliċi minħabba li ma setgħetx tiġi kkonstatata tali parteċipazzjoni fis-suq[41].

63. Dan ir-rekwiżit ta' parteċipazzjoni fis-suq ġie kkonfermat u kkompletat b'tali mod li l-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tikkonstata l-eżistenza ta' attività ekonomika, tivverifika fost affarijiet oħra jekk attività tiġix eżerċitata bl-istess mod bħalma normalment tiġi eżerċitata attività ekonomika korrispondenti. B'mod partikolari, f'dan ir-rigward huwa meħtieġ paragun mal-attivitajiet normali tal-gruppi ta' professjonijiet previsti fl-ewwel sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112[42].

64. Madankollu, fil-kawża ineżami ma tistax tiġi identifikata tali parteċipazzjoni fis-suq normali min-naħa tal-muniċipalità. Permezz tal-attività tagħha, il-muniċipalità ma hijiex qiegħda toffri servizzi fis-suq ġenerali tat-trasport ta' passiġġieri. Il-muniċipalità tidher li hija iktar l-utent finali tas-servizzi pprovduti mill-impriżi tat-trasport, filwaqt li hija mbagħad toffri s-servizzi tat-trasport ta' passiġġieri ta' dawn l-impriżi lill-ġenituri ta' studenti fil-kuntest ta' interess ġenerali, u dan anki meta f'dan ir-rigward hija titlob kontribuzzjoni finanzjarja parzjali.

65. Dan jirriżulta b'mod partikolari mill-fatt li l-muniċipalità tirkupra biss perċentwali żgħira mill-ispejjeż tal-prestazzjonijiet fi stadju preċedenti permezz tal-impożizzjoni ta' kontribuzzjonijiet fuq il-prestazzjonijiet fi stadju sussegwenti. Dan l-aġir ma huwiex l-aġir normali ta' parteċipant fis-suq.

38 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50).

39 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 25); dan jirriżulta wkoll b'mod ċar mid-dispożizzjonijiet tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 132(1) u mill-Artikolu 133(a) tad-Direttiva 2006/112, li jikkonċernaw b'mod speċifiku l-attivitajiet mingħajr skop ta' lukru.

40 — Sentenza SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punti 21 u 24).

41 — Sentenzi T-Mobile Austria *et* (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 42) u Hutchison 3G *et* (C-369/04, EU:C:2007:382, punt 36); ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 19).

42 — Ara s-sentenzi Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punt 28), Słaby *et* (C-180/10 u C-181/10, EU:C:2011:589, punti 39 sa 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punt 21) u Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 24).

66. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li hemm ċerta rabta bejn l-*ammont* ta' ħlas u l-eżistenza ta' attività ekonomika[43]. Kienet preċiżament din ir-rabta li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat ukoll fis-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja[44]. Fil-fatt, attività li, fis-sistema normali tat-taxxa fuq il-valur miżjud, tista' tagħti lok biss, minħabba l-istruttura tal-kost u tal-prezz, għal rimbors ta' taxxi, ma twassalx għal impożizzjoni tal-valur miżjud, li tagħti l-isem lit-taxxa, peress li din l-impożizzjoni ma tistax titwettaq strutturalment.

67. Fil-kawża ineżami, l-impożizzjoni tal-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku lanqas ma hija meħtieġa minn waħda miż-żewġ raġunijiet imsemmija iktar 'il fuq għall-impożizzjoni tal-attività tal-awtoritajiet pubbliċi għat-taxxa fuq il-valur miżjud[45].

68. L-ewwel nett – għalkemm din fl-aħħar mill-aħħar hija kwistjoni ta' fatt li għandha tiġi ddeterminata mill-qorti tar-rinviju – ma jistgħux jiġu identifikati distorsjonijiet tal-kompetizzjoni li jirriżultaw mill-assenza ta' impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud. Sa fejn il-ġenituri ma jużawx is-servizzi ta' impriżi privati tat-trasport għat-trasport skolastiku minħabba s-servizzi ta' trasport offerti mill-muniċipalità, dan ma jirriżultax mill-assenza ta' impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud iżda mill-fatt li l-muniċipalità tiġbor mingħand il-ġenituri kontribuzzjonijiet li *a priori* jidhru li huma inqas mill-prezzijiet tas-suq għal servizzi ta' trasport komparabbli, meta hija effettivament tiġbor tali kontribuzzjonijiet. L-impożizzjoni ta' din l-attività tista' tkompli ddgħajjef il-kapaċità tal-impriżi privati li jikkompetu peress li n-nefqa addizzjonali strutturali dewwiema tat-taxxi tal-input tippermetti lill-muniċipalità sabiex tkompli tnaqqas il-kontribuzzjonijiet tal-ġenituri.

69. It-tieni nett, l-għan tat-taxxa fuq il-valur miżjud fil-forma tal-impożizzjoni tal-konsum finali jkun qiegħed jittieħed inkunsiderazzjoni b'mod suffiċjenti f'dan il-każ biss jekk l-attività tal-muniċipalità *ma tiġix* intaxxata. Fil-fatt, jekk wieħed jissuġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku li l-muniċipalità twettaq billi tirrikorri għal impriżi esterni tat-trasport, fl-aħħar mill-aħħar, minħabba t-tnaqqis tat-taxxa tal-input, it-taxxa tkun imposta biss fuq l-ammont taxxabbli kkostitwit mill-kontribuzzjonijiet li għandhom jitħallsu mill-ġenituri. Peress li t-total tal-kontribuzzjonijiet jirrappreżenta biss madwar 3 % tal-ispejjeż marbuta mal-implementazzjoni ta' servizz estern ta' trasport, dawn il-kontribuzzjonijiet jirrappreżentaw biss parti żgħira mill-prezz tas-suq ta' dawn is-servizzi ta' trasport. Fl-aħħar mill-aħħar, il-konsum finali ta' dawn is-servizzi ta' trasport jispiċċa eżentat mit-taxxa fuq il-valur miżjud. Sabiex dan jiġi evitat u sabiex is-servizzi tat-trasport ikunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-bażi tal-prezz tas-suq tagħhom, l-impożizzjoni finali għandha tkun twettqet diġà fl-istadju tas-servizzi akkwistati mill-muniċipalità. Dan jippreżumi li l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku mwettqa mill-muniċipalità ma tikkostitwixxix attività ekonomika.

– Approċċ globali jew każ b'każ

70. Filwaqt li jadotta approċċ każ b'każ, ir-Renju Unit madankollu jippropona li fi kwalunkwe każ it-trasport tal-muniċipalità li fir-rigward tiegħu hija tirċievi mingħand il-ġenituri ammont li jkun minn tal-inqas viċin il-prezz tas-suq jitqies daqslikieku huwa attività ekonomika.

71. Huwa minnu li r-rekwiżit ta' parteċipazzjoni fis-suq ta' attività tal-awtoritajiet pubbliċi għandu bħala prinċipju jiġi evalwat fir-rigward tal-attività b'mod ġenerali u mhux każ b'każ għal kull dħul mill-bejgħ. Madankollu, jibqa' l-fatt li r-raġuni għall-impożizzjoni tal-attività tal-awtoritajiet pubbliċi sabiex jiġu evitati distorsjonijiet tal-kompetizzjoni tista' tirrikjedi, f'każ partikolari, li ssir distinzjoni bejn l-aspett ekonomiku u l-aspett mhux ekonomiku ta' attività partikolari.

43 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Franza (50/87, EU:C:1988:429, punt 21).

44 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 50).

45 — Ara l-punti 25 u 26 iktar 'il fuq.

72. Għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju ser ikollha teżamina sa fejn l-assenza ta' impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud fil-kawża ineżami tista' toħloq preċiżament, għal servizzi ta' trasport partikolari, distorsjoni tal-kompetizzjoni fir-rigward tal-fornituri privati ta' servizzi ta' trasport. Għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll l-effetti tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

73. Madankollu, distinzjoni bejn il-parti ekonomika u dik mhux ekonomika tal-attività tal-muniċipalità ma tkunx meħtieġa jekk fil-kawża ineżami jkun ikkonstatat li huwa biss numru insinjifikattiv ta' każijiet partikolari li fihom il-kompetizzjoni tista' tkun affettwata mill-assenza ta' impożizzjoni tat-trasport skolastiku organizzat mill-muniċipalità. Dan jikkorrispondi b'mod partikolari mal-evalwazzjoni li tirriżulta mir-regola derogatorja dwar l-attivitajiet tal-awtoritajiet pubbliċi prevista fit-tieni u fit-tielet subparagrafi tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva 2006/112 [46].

– Konklużjoni intermedjarja

74. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat qabel kollox, bla ħsara għall-eżami tal-istat tal-kompetizzjoni mill-qorti tar-rinviju, li l-organizzazzjoni tat-trasport skolastiku mwettqa mill-muniċipalità ma hijiex intiża sabiex tiġġenera dħul fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

C – *Konklużjoni*

75. Għaldaqstant, fil-kawża ineżami, dejjem bla ħsara għall-eżami tal-istat tal-kompetizzjoni mill-qorti tar-rinviju, il-muniċipalità ma teżerċitax attività ekonomika fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 meta torganizza t-trasport skolastiku. Minn dan isegwi li, fil-kuntest ta' din l-attività, il-muniċipalità ma għandhiex titqies li hija persuna taxxabbli fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

VI – **Konklużjoni**

76. Jiena għalhekk nipproponi li r-risposta għad-domandi preliminari magħmula mill-Hoge Raad der Nederlanden għandha tkun kif ġej:

Muniċipalità li, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, torganizza trasport skolastiku billi tqabbad impriżi esterni tat-trasport u tirċievi mingħand il-ġenituri tal-istudenti kontribuzzjonijiet li jirrappreżentaw biss 3 % tal-ispejjeż marbuta mal-provvista tat-trasport, ma taġixxix bħala persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE. Madankollu, fil-każ li l-qorti tar-rinviju tikkonstata li, f'numru ta' każijiet ta' servizzi partikolari ta' transport ta' passiġġieri li ma jkunx biss insinjifikattiv, hemm distorsjonijiet tal-kompetizzjoni, il-muniċipalità tkun qiegħda taġixxi bħala persuna taxxabbli.

46 — Ara, fir-rigward ta' din l-evalwazzjoni, b'mod partikolari, is-sentenza Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505).