SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

28 ta’ Novembru 2013*

“VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 132 sa 134 u 168 — Eżenzjonijiet — Servizzi edukattivi pprovduti minn organi rregolati mid-dritt privat bi skop ta’ lukru — Dritt għal tnaqqis”

Fil-Kawża C-319/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja), permezz ta’ deċiżjoni tas-27 ta’ April 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta’ Lulju 2012, fil-proċedura

Minister Finansów

vs

MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn M. Ilešič, President ta’ Awla, C. G. Fernlund (Relatur), A. Ó Caoimh, C. Toader u E. Jarašiūnas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta’ Mejju 2013,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Minister Finansów, minn J. Kaute u T. Tratkiewicz, bħala aġenti,

— għal MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, minn T. Michalik, bħala konsulent,

— għall-Gvern Pollakk, minn A. Kraińska u A. Kramarczyk kif ukoll minn B. Majczyna u M. Szpunar, bħala aġenti,

— għall-Gvern Grieg, minn I. Pouli u M. Tassopoulou, bħala aġenti,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes u R. Laires, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn L. Christie, bħala aġent, assistit minn P. Mantle, barrister,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn K. Herrmann u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-20 ta' Ġunju 2013,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 132(1)(i), 133(1)(a) sa (d), 134 u 168(a), 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 tal-VAT").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn il-Minister Finansów (Ministru tal-Finanzi, iktar 'il quddiem il-"Minister") u MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (iktar 'il quddiem "MDDP"), dwar l-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") tal-provvista ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi li ma humiex pubbliċi , għal skopijiet kummerċjali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 132(1)(i), (l), (m) u (q) tad-Direttiva tal-VAT jistabilixxi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

i) 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 regolati mid-dritt pubbliku li jkollhom dan bħala l-għan tagħhom jew minn organizzazzjonijiet oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat bħala li għandhom oġġetti simili;

[...]

l) il-provvista ta' servizzi, u l-provvista ta' merkanzija marbuta mill-qrib magħhom, lill-membri tagħhom fl-interess komuni tagħhom bi tpattija għal sottoskrizzjoni ffissata b'mod konformi mar-regoli tagħhom minn organizzazzjonijiet li ma jagħmlux profitt b'għanijiet politiċi, trejdjunjonistiċi, reliġjużi, patrijottiċi, filosfiċi, filantropiċi jew ta' natura ċivika, sakemm din l-eżenzjoni mhix probabli li tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni;

m) il-provvista ta' ċertu servizzi marbuta mill-qrib ma' sport u edukazzjoni fiżika minn organizzazzjoniet li ma jagħmlux profitt lill persuni li jieħdu parti fl-isport jew fl-edukazzjoni fiżika;

[...]

q) l-attivitajiet, għajr dawk ta' natura kummerċjali, imwettqa minn korpi pubbliċi tar-radju u tat-televiżjoni."

4 L-Artikolu 133(1)(a) u (b) tad-Direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri jistagħu jagħmlu l–għoti lil korpi għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku ta' kull eżenzjoni pprovduta fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta' l-Artikolu 132(1) soġġett għal kull każ individwali għal wieħed jew iżjed mill-kondizzjonijet li ġejjin:

a) il-korpi in kwistjoni m'għandhomx jimmiraw sistemikament biex jagħmlu profitt, u kwalunkwe ammonti żejda li mandanakollu jirriżultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti;

b) dawn il-korpi għandhom ikunu mmaniġjati u amministrati fuq bażi essenzjalment volontarja minn persuni li m'għandhomx interess dirett jew indirett, jew huma nfushom jew b'intermedji, fir-riżultati ta' l-attivitajiet ikkonċernati;

(ċ) dawn il-korpi għandhom iżommu prezzijiet approvati mill-awtoritajiet pubbliċi jew li ma jeċċedux it-tali prezzijiet approvati jew, fir-rigward ta' dawk is-servizzi li m'humiex soġġetti għall-approvazzjoni, prezzijiet inqas minn dawk miżmuma għal servizzi simili minn impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT;

(d) l-eżenzjonijiet m'għandhomx joħolqu l-possibbiltà ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni bi żvantaġġ għal impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT."

5 L-Artikolu 134 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Il-provvista ta' merkanzija jew servizzi m'għandhiex tingħata eżenzjoni, kif previst fil-punti (b), (g), (h), (i), (l), (m) u (n) ta' l-Artikolu 132(1), 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 in kwistjoni permezz ta' transazzjonijet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk ta' impriżi kummerċjali soġġetti għall-VAT."

6 L-Artikolu 168(a) tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"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;"

Id-dritt Pollakk

7 L-Artikolu 43(1)(1) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud fuq l-oġġetti u s-servizzi (Ustawa o podatku od towarów i usług) tal-11 ta' Marzu 2004, (Dz. U. Nru°54, pożizzjoni 535), kif emendata (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") tipprovdi:

"Huma eżenti mit-taxxa:

1) is-servizzi elenkati fl-Anness 4 tal-liġi.

[...]"

8 It-Taqsima 7 tal-Anness 4 tal-Liġi dwar il-VAT issemmi s-“servizzi edukattivi”.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 MDDP, kumpannija rreġistrata taħt id-dritt Pollakk, torganizza taħriġ u konferenzi speċjalizzati f’diversi oqsma tal-edukazzjoni u ta’ taħriġ bħalma huma t-tassazzjoni, il-kontabbiltà, il-finanzi u fl-oqsma relatati mal-organizzazzjoni u l-amministrazzjoni ta’ impriżi, inkluż l-iżvilupp tal-kompetenzi professjonali u personali.

10 L-imsemmi taħriġ jiġi organizzat minn MDDP fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha, fejn l-għan huwa li jiġi ġġenerat profitt regolari.

11 MDDP ma hijiex inkluża fir-reġistru tal-iskejjel u taċ-ċentri privati skont id-dispożizzjonijiet tal-Liġi dwar is-sistemi edukattivi (Ustawa o systemie oświaty), tas-7 ta’ Settembru 1991.

12 MDDP talbet lill-Ministru għal interpretazzjoni fiskali li tikkonċerna d-dritt tagħha li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa li hija imposta fuq l-oġġetti u s-servizzi miksuba bil-għan li tipprovdi s-servizzi ta’ taħriġ tagħha. Hija sostniet li s-servizzi ta’ taħriġ tagħha ma għandhomx jiġu eżentati mill-VAT, iżda għandhom jiġu suġġetti għaliha.

13 F’dan il-kuntest, MDDP sostniet li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 43(1)(1) u t-Taqsima 7 tal-Anness 4 tal-Liġi dwar il-VAT huma inkompatibbli mal-Artikoli 132(1)(i), 133, 134 tad-Direttiva tal-VAT.

14 Min-naħa l-oħra, il-Minister jikkunsidra li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT kienet ġiet trasposta korrettement mid-dispożizzjonijiet magħquda tal-Artikolu 43(1)(1) u tat-Taqsima 7 tal-Anness 4 tal-Liġi dwar il-VAT.

15 Għaldaqstant, fit-3 ta’ Jannar 2011, MDDP ippreżentat quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Qorti Amministrattiva tal-voïvodie ta’ Varsavja) rikors sabiex tikseb l-annullament tal-interpretazzjoni fiskali msemmija iktar ’il fuq, billi tinvoka ksur tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT moqrija flimkien mal-Artikoli 133 u 134 ta’ din id-direttiva.

16 Permezz ta’ sentenza tas-17 ta’ Ottubru 2011, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie annullat l-interpretazzjoni fiskali kkontestata peress li l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi li l-organi li ma jeżerċitawx attivitajiet ta’ provvisti ta’ servizzi edukattivi fl-interess ġenerali jistgħu jibbenefikaw minn eżenzjoni tal-VAT.

17 Il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie kkunsidrat, billi invokat is-sentenza tat-18 ta’ Jannar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Ġabra p. I-493), li, fil-każ ta’ eżenzjoni li ma tikkonformax mad-Direttiva tal-VAT, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tinvoka direttament l-Artikolu 168 ta’ din id-direttiva u li tnaqqas il-VAT tal-input imposta fuq l-akkwist ta’ oġġetti u ta’ servizzi użati għall-bżonnijiet ta’ servizzi ta’ taħriġ ipprovduti, anki jekk dawn tal-aħħar ikunu eżenti mill-VAT, peress li din l-eżenzjoni ma tkunx konformi mad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, hija enfasizzat in-natura paradossali tas-sitwazzjoni li tirriżulta minn dak premess, fejn persuna taxxabbli li twettaq tranżazzjonijiet eżenti mill-VAT għandha wkoll id-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT.

18 Il-Minister appella fil-Kassazzjoni mis-sentenza tas-17 ta’ Ottubru 2011 quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (Qorti suprema amministrattiva).

19 Il-qorti tar-rinviju li quddiemha tressaq ir-rikors tal-Minister espremiet dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(i), tad-Direttiva tal-VAT. Hija tistaqsi dwar il-possibbiltà għal MDDP li tapplika l-eżenzjoni għas-servizz ta' taħriġ ipprovdut filwaqt li tirrikorri għad-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa.

20 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva [tal-VAT], 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 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, Dz. U. Nru 54, pożizzjoni 535, kif emendata), 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 [tal-VAT], 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,?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

21 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu l-eżenzjoni mill-VAT tal-provvista ta' servizzi edukattivi mwettqa minn organi li ma humiex pubbliċi, għal skopijiet kummerċjali.

22 Il-Gvernijiet Pollakk, Grieg, Portugiż, kif ukoll ir-Renju Unit, isostnu li l-imsemmijin dispożizzjonijiet ma jipprekluduhiex.

23 Min-naħa l-oħra, MDDP u l-Kummissjoni Ewropea jikkunsidraw li d-Direttiva tal-VAT ma tippermettix l-eżenzjoni, b'mod ġenerali, tal-provvisti ta' servizzi edukattivi pprovduti minn organi privati bi skopijiet kummerċjali, peress li din l-eżenzjoni tista' tiġi applikata biss skont l-iskopijiet segwiti minn dawn l-organi.

24 B'mod preliminari, għandu jiġi rrilevat li l-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT jikkorrispondu għall-Artikolu 13A (1) (i), u (2) (a) u (b), tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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).

25 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-kliem użat sabiex jiġu indikati l-eżenzjonijiet li jissemmew fl-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett. Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dan il-kliem għandha tkun konformi mal-għanijiet segwiti mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT. Għaldaqstant, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li l-kliem użat sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet stipulati fl-imsemmi Artikolu 132 għandhom jiġu interpretati b'mod li jċaħħadhom mill-effetti tagħhom (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann, C-174/11, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 F'dak li jikkonċerna l-għan segwit mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i), tad-Direttiva tal-VAT, minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-imsemmija eżenzjoni, peress li tiżgura trattament iktar favorevoli, fil-qasam tal-VAT, tal-provvisti ta' servizzi edukattivi, hija intiża sabiex tiffaċilita l-aċċess għall-dawn il-provvisti billi jiġu evitati l-ispejjeż addizzjonali li jirriżultaw mill-issuġġettar tagħhom għall-VAT (ara, fis-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-287/00, Ġabra p. I-5811, punt 47).

27 Fid-dawl ta' dan l-għan, għandu jitfakkar li n-natura kummerċjali ta' attività ma teskludix, fil-kuntest tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, li l-attività tkun waħda ta' interess pubbliku (ara s-sentenzi tat-3 ta' April 2003, Hoffmann, C-144/00, Ġabra p. I-2921, punt 38, kif ukoll tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C-498/03, Ġabra p. I-4427, punt 31).

28 Bl-istess mod, it-terminu "organu", imsemmi fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, fil-prinċipju, huwa wiesa' biżżejjed sabiex jinkludi l-entitajiet privati li għandhom l-iskop ta' lukru (ara s-sentenza Kingscrest Associates u Montecello, iċċitata iktar 'il fuq, punt 35).

29 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat ukoll li, meta l-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea ried jirriżerva l-għoti tal-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 132(1)(i), tad-Direttiva tal-VAT lil ċerti entitajiet li ma għandhomx skop ta' lukru jew ma għandhomx natura kummerċjali, indika dan b'mod espliċitu, u kif jirriżulta wkoll minn din id-dispożizzjoni, subparagrafi (l), (m) u (q) (ara, fis-sens li, is-sentenza Kingscrest Associates u Montecello, iċċitata iktar 'il fuq, punt 37).

30 Barra dan, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-Artikolu 133(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, li jikkostitwixxi kundizzjoni fakultattiva, li l-Istati Membri huma liberi li jimponu b'mod addizzjonali għall-għoti ta' ċerti eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva, jawtorizza, iżda ma jobbligax lill-Istati Membri li jirriżervaw il-benefiċċju tal-eżenzjonijiet previsti, b'mod partikolari, fl-imsemmi Artikolu 132(1)(i), għall-organi li ma humiex pubbliċi li ma għandhomx l-iskop sistematiku ta' lukru (ara sentenza Hoffmann, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38, Kingscrest Associates u Montecello, iċċitata iktar 'il fuq punt 38, kif ukoll tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.P., C-106/05, Ġabra p. I-5123, punt 43).

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, sabiex ma jitneħħiex l-iskop tal-Artikolu 133(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, għandu neċessarjament jiġi aċċettat li, meta l-leġiżlatur tal-Unjoni, bħal fil-każ tal-Artikolu 132(1)(i) ta' din id-direttiva, ma ssuġġettax, b'mod espliċitu, il-benefiċċju tal-eżenzjonijiet inkwistjoni għan-nuqqas ta' skop ta' lukru, it-tfittxija ta' tali skop ma teskludix il-benefiċċju tal-imsemmija eżenzjonijiet (ara s-sentenza Kingscrest Associates u Montecello, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40).

32 Barra dan, kuntrarjament għal dak li sostniet il-Kummissjoni, l-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT bl-ebda mod ma jeskludi l-possibbiltà li tiġi estiża l-eżenzjoni pprovduta fl-Artikolu 132(1)(i) ta' din id-direttiva għal organi privati li jwettqu l-provvisti ta' servizzi edukattivi għal skopijiet kummerċjali. Fil-fatt, kif osservat ukoll l-avukat ġenerali fil-punt 31 tal-konklużjonijiet tagħha, l-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT huwa intiż li japplika biss għat-tranżazzjonijiet strettament marbuta mal-provvisti ta' servizzi edukattivi eżentati skont l-imsemmi Artikolu 132(1)(i) u mhux it-tranżazzjonijiet li huma l-aspett ċentrali ta' dawn il-provvisti (ara f'dan is-sens is-sentenzi tal-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia, C-394/04 u C-395/04, Ġabra p. I-10373, punt 26, kif ukoll tad-9 ta' Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Ġabra p. I-1385, punti 22 u 25).

33 Minn dak li ntqal preċedentement jirriżulta li d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT, ma jipprekludux li l-provvisti ta' servizzi edukattivi pprovduti minn organi li ma humiex pubbliċi, għall-skopijiet kummerċjali, huma eżenti mill-VAT.

34 Madankollu, l-Artikolu 43(1)(1) tal-Liġi dwar il-VAT, moqrija flimkien mat-Taqsima 7 tal-Anness 4 ta' din il-liġi, li kienet fis-seħħ fl-2010, teżenta l-provvisti ta' servizzi edukattivi kollha b'mod ġenerali, irrispettivament mill-għan segwit mill-organi li jipprovdu dawn is-servizzi.

35 Skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, il-provvisti ta' servizzi edukattivi intiżi ma humiex madankollu eżenti kemm jekk huma pprovduti minn organi rregolati mid-dritt pubbliku li għandhom għan edukattiv jew minn organi oħrajn irrikonoxxuti mill-Istat Membru kkonċernat bħala li għandhom skopijiet simili. B'hekk l-organi l-oħra, jiġifieri l-organi privati, għandhom jissodisfaw il-kundizzjoni li għandhom skopijiet simili bħal tal-imsemmijin organi rregolati mid-dritt pubbliku. Mill-formulazzjoni ta' dan l-Artikolu 132(1)(i), jirriżulta b'mod ċar li dan ma jippermettix lill-Istati Membri li jagħtu eżenzjoni ta' provvisti ta' servizzi edukattivi lill-organi privati kollha li jipprovdu dawn is-servizzi, inklużi wkoll dawk li l-iskopijiet tagħhom ma humiex simili għal dawk tal-imsemmija organi rregolati mid-dritt pubbliku.

36 Għaldaqstant, eżenzjoni, bħal dik fil-kawża prinċipali, li tapplika b'mod ġenerali għall-provvisti kollha ta' servizzi edukattivi, irrispettivament mill-għan tal-organi privati li jipprovdu l-imsemmijin servizzi, hija inkompatibbli mal-imsemmi Artikolu 132(1)(i) kif imfassal mil-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea.

37 Sa fejn l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT ma jippreċiżax il-kundizzjonijiet jew il-modalitajiet li bihom dawn l-iskopijiet simili jistgħu jiġu rrikonoxxuti, fil-prinċipju, huwa d-dritt nazzjonali ta' kull Stat Membru li għandu jistabbilixxi r-regoli li permezz tagħhom dan ir-rikonoxximent jista' jiġi mogħti lil dawn l-organi. L-Istati Membri għandhom setgħa diskrezzjonali f'dan ir-rigward (ara f'dan is-sens is-sentenzi iċċitati iktar 'il fuq, Kingscrest Associates u Montecello, punti 49 u 51 kif ukoll Zimmermann, punt 26).

38 Barra dan, huma l-qrati nazzjonali li għandhom jeżaminaw jekk l-Istati Membri, meta jimponu dawn il-kundizzjonijiet, ma jkunux kisru l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali tagħhom filwaqt li jirrispettaw il-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, li fil-qasam tal-VAT, tissarraf fil-prinċipju tan-newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi iċċitati iktar 'il fuq, Kingscrest Associates u Montecello, punt 52, kif ukoll L.u.P., punt 48).

39 Għalhekk, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 132(1)(i), 133 u 134 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux il-provvisti ta' servizzi edukattivi pprovduti minn organi li ma humiex pubbliċi , bi skopijiet kummerċjali, għandhom jiġu eżentati mill-VAT. Madankollu, l-Artikolu 132(1)(i), ta' din id-direttiva jipprekludi eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi kollha, b'mod ġenerali, mingħajr ma jiġu kkunsidrati l-iskopijiet segwiti mill-organi li ma humiex pubbliċi li jipprovdu dawn is-servizzi.

Fuq it-tieni domanda

40 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, it-tieni domanda għandha tinftiehem fis-sens li permezz tagħha l-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk persuna taxxabbli tistax tinvoka l-fatt li l-eżenzjoni tal-VAT prevista mid-dritt nazzjonali hija inkompatibbli mal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, bil-għan li tinvoka d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, prevista mill-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, u tibbenefika fl-istess ħin mill-imsemmija eżenzjoni għal servizzi ta' tagħlim u ta' taħriġ professjonali li hija tipprovdi.

41 B'mod preliminari, għandu jiġi kkonstatat li, kif ġie rrilevat ukoll mill-gvern Pollakk, Portugiż u tar-Renju Unit, huwa prinċipju ċentrali tas-sistema tal-VAT li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew servizzi ta' input jippresupponi li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist tagħhom huma parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output intaxxati li jagħtu d-dritt għal tnaqqis.

42 Fil-fatt, mill-parti introduttiva tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, li jistabbilixxi l-kundizzjonijiet tal-ħolqien u l-portata tad-dritt għal tnaqqis, jirriżulta li huma biss it-tranżazzjonijiet tal-output li jkunu ġew intaxxati li jistgħu jagħtu d-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u servizzi użati fit-tlestija ta' dawn it-tranżazzjonijiet fuq l-akkwist ta' oġġetti u servizzi użati fit-twettiq ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

43 Konsegwentement, skont il-loġika tas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT, it-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxi tal-output.

44 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, salv fil-każijiet previsti espressament mid-direttivi fil-qasam, meta persuna taxxabbli tipprovdi oġġetti jew servizzi lil persuna taxxabbli oħra li tużahom sabiex twettaq tranżazzjoni eżenti, din tal-aħħar ma għandhiex id-dritt, bħala regola, li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' April 1995, BLP Group, C-4/94, Ġabra p. I-983, punt 28, u tas-26 ta' Settembru 1996, Debouche, C-302/93, Ġabra p. I-4495, punt 16).

45 Minn dak kollu premess jirriżulta li, anki 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 minn din l-eżenzjoni filwaqt li tippretendi d-dritt għal tnaqqis.

46 Għandu jiġi eżaminat jekk, persuna taxxabbli bħalma hija MDDP tistax tinvoka l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT sabiex tissuġġetta l-provvisti ta' servizzi edukattivi tagħha u, għalhekk, tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis.

47 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-każijiet kollha fejn dispożizzjonijiet ta' direttiva jidhru li huma, inkwantu għall-kontenut tagħhom, bla kundizzjoni u preċiżi biżżejjed, dawn id-dispożizzjonijiet jistgħu jiġu invokati, fin-nuqqas ta' miżuri ta' implementazzjoni adottati fit-termini previsti, kontra kull dispożizzjoni nazzjonali li ma hijiex konformi mad-Direttiva tal-VAT, jew ukoll sa fejn huma jiddefinixxu drittijiet li l-individwi jistgħu jinvokaw kontra l-Istat (ara, b'mod partikolari, is-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, punt 58 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

48 Il-kwistjoni li għandha tiġi riżolta hija, għaldaqstant jekk l-Artikolu 132(1)(i), tad-Direttiva tal-VAT huwiex, fil-kontenut tiegħu, bla kundizzjoni u preċiż biżżejjed f'dak li jikkonċerna l-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi ta' organi privati.

49 L-ewwel kundizzjoni għalhekk ġiet sodisfatta. Fil-fatt, l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwa bla kundizzjoni fir-rigward tal-kontenut tiegħu billi ma jħalli l-ebda għażla lill-Istati Membri iżda jimponi fuq kull wieħed minn dawn l-Istati li jagħti l-eżenzjoni li hija ddefinita fih.

50 F'dak li jikkonċerna t-tieni kundizzjoni, mir-risposta mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja għall-ewwel domanda jirriżulta li l-Artikolu 132(1)(i), tad-Direttiva tal-VAT iħalli lill-Istati Membri ċertu marġni ta' diskrezzjoni sabiex jiddefinixxi l-organi privati li jkollhom skopijiet simili għal dawk tal-organi rregolati mid-dritt pubbliku u li għaldaqstant għandhom, skont dan l-artikolu, jiġu eżentati mill-VAT.

51 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità li tikkonstata li l-fatt li dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT li tistabbilixxi eżenzjoni li tagħti lill-Istati Membri marġni ta' diskrezzjoni sabiex jiddeċiedu dwar il-benefiċjarji tagħha, ma timpedixxix lil din id-dispożizzjoni milli tiġi kkunsidrata preċiża biżżejjed sabiex tkun tista' tiġi invokata direttament jekk, skont indikazzjonijiet oġġettivi, is-servizz kontenzjuż jissodisfa l-kriterji għall-imsemmija eżenzjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u The Association of Investment Trust Companies, iċċitata iktar 'il fuq, punti 60 u 61 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

52 Bl-istess mod, meta Stat Membru jkun eċċeda s-setgħa diskrezzjonali tiegħu billi jeżenta servizzi jew persuni taxxabbli li għalihom din l-eżenzjoni ma tistax oġġettivament tiġi mogħtija skont l-imsemmija dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT, il-persuna kkonċernata tista' tinvokaha direttament bil-għan li din l-eżenzjoni ma tapplikax għalih.

53 Minn dan jirriżulta li huwa biss jekk l-Istat Membru jkun eċċeda s-setgħa diskrezzjonali, billi jirrikonoxxi persuna taxxabbli bħala organu li għandu skopijiet simili għal dawk ta' organi rregolati mid-dritt pubbliku, li din il-persuna taxxabbli tkun 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.

54 Kif irrilevat ukoll l-Avukat Ġenerali fil-punti 70 u 71 tal-konklużjonijiet tagħha, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk l-eżenzjoni tas-servizzi pprovduti minn organu bħalma hija MDDP, skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, eċċediet il-limiti tas-setgħa diskrezzjonali mogħtija lil-leġiżlatur Pollakk. Hija din il-qorti li għandha teżamina l-iskopijiet u l-modalitijiet tal-attività ta' MDDP billi tqabbilhom ma' dawk tal-organi Pollakki rregolati mid-dritt pubbliku inkarigati b'missjonijiet edukattivi. F'dan ir-rigward mit-tweġiba mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja għall-ewwel domanda jirriżulta li s-sempliċi fatt li organu bħalma hu MDDP għandu skopijiet kummerċjali ma huwiex biżżejjed biex jeskludi li dan ikollu skopijiet li huma simili għal dawk ta' organi rregolati mid-dritt pubbliku u li s-servizzi tiegħu jistgħu għaldaqstant jiġu eżentati skont l-imsemmija dispożizzjoni.

55 Jekk il-qorti tar-rinviju kellha tistabbilixxi li l-iskopijiet segwiti minn organu bħalma hija MDDP ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala simili għal dawk segwiti minn organu rregolat mid-dritt pubbliku, MDDP tista' tinvoka l-fatt li d-dritt nazzjonali jeżenta, bi ksur tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, is-servizzi ta' tagħlim u ta' taħriġ professjonali tagħha mill-VAT. F'dan il-każ, dawn is-servizzi għandhom ikunu suġġetti għall-VAT u MDDP tkun tista' tinvoka, b'dan il-mod, dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa skont il-leġiżlazzjoni Pollakka.

56 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun:

— li persuna taxxabbli ma tistax tinvoka, skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jew tad-dispożizzjoni nazzjonali li tittrasponih, dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jekk, minħabba eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali bi ksur tal-Artikolu 132(1)(i) ta' din id-direttiva, dawn is-servizzi edukattivi tagħha pprovduti fl-output ma humiex suġġetti għall-VAT;

— li din il-persuna taxxabbli tista' madankollu tinvoka l-inkompatibbiltà tal-imsemmija eżenzjoni mal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT bil-għan li ma tiġix applikata għaliha meta, anki jekk jiġi kkunsidrat il-marġni ta' diskrezzjoni mogħti minn din id-dispożizzjoni lill-Istati Membri, l-imsemmija persuna taxxabbli ma tistax tiġi oġġettivament ikkunsidrata bħala organu li għandu skopijiet simili għal dawk ta' organu ta' edukazzjoni rregolat mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-imsemmija dispożizzjoni, u hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika dan, u

— li f'dan l-aħħar każ, is-servizzi edukattivi pprovduti mill-imsemmijin persuni taxxabbli għandhom ikunu suġġetti għall-VAT u din tkun tista' għaldaqstant tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

Fuq l-ispejjeż

57 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

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, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li l-provvisti ta' servizzi edukattivi pprovduti minn organi li ma humiex pubbliċi, bi skopijiet kummerċjali, għandhom jiġu eżentati mill-VAT. Madankollu, l-Artikolu 132(1)(i) ta' din id-direttiva jipprekludi eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi edukattivi kollha, b'mod ġenerali, mingħajr ma jiġu kkunsidrati l-iskopijiet segwiti mill-organi li ma humiex pubbliċi li jipprovdu dawn is-servizzi.**

2) **Persuna taxxabbli ma tistax tinvoka, skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112 jew tad-dispożizzjoni nazzjonali li tittrasponih, dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa jekk, minħabba eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali bi ksur tal-Artikolu 132(1)(i) ta' din id-direttiva, dawn is-servizzi edukattivi tagħha pprovduti fl-output ma humiex suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud.**

   Din il-persuna taxxabbli tista' madankollu tinvoka l-inkompatibbiltà tal-imsemmija eżenzjoni mal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva 2006/112 bil-għan li ma tiġix applikata għaliha meta, anki jekk jiġi kkunsidrat il-marġni ta' diskrezzjoni mogħti minn din id-dispożizzjoni lill-Istati Membri, l-imsemmija persuna taxxabbli ma tistax tiġi oġġettivament ikkunsidrata bħala organu li għandu skopijiet simili għal dawk tal-organu ta' edukazzjoni rregolat mid-dritt pubbliku, fis-sens tal-imsemmija dispożizzjoni, u hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika dan.

   F'dan l-aħħar każ, is-servizzi edukattivi pprovduti mill-imsemmija persuna taxxabbli għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud u din tkun tista' għaldaqstant tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa.

Firem