KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SHARPSTON

ippreżentati fid-9 ta' Ottubru 2008 [1]

1. Ċerti attivitajiet ta' interess pubbliku, inkluż sptar u kura medika u attivitajiet relatati sew magħhom, huma eżenti mill-VAT. Fejn persuni li l-attivitajiet tagħhom huma eżenti jiffurmaw gruppi biex jipprovdu lill-membri tagħhom servizzi neċessarji direttament għall-eżerċizzju ta' dawk l-attivitajiet, anki servizzi bħal dawn ikunu eżenti jekk il-gruppi sempliċement jitolbu mill-membri tagħhom "ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom mill-ispejjeż konġunti" fejn mhux probabbli li dan iwassal għal distorsjoni ta' kompetizzjoni.

2. Il-kwistjoni f'dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari mill-Hoge Raad (Qorti Suprema) tal-Olanda hi essenzjalment dwar jekk din l-aħħar eżenzjoni testendix għal servizzi pprovduti lil membru jew membri individwalment. Jew il-liġi tal-VAT tal-Komunità għandha timxi mal-motto tal-muskettieri: "Kulħadd għal kull wieħed, u kull wieħed għal kulħadd"?

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

Leġiżlazzjoni rilevanti

3. Il-proċedimenti quddiem il-qorti nazzjonali jikkonċernaw servizzi pprovduti bejn l-1994 u l-1998, u għalhekk il-leġiżlazzjoni rilevanti hija s-Sitt Direttiva tal-VAT [2].

4. L-Artikolu 13A ta' din id-direttiva huwa intitolat "Eżenzjonijiet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku". Il-Paragrafu 1 jistipula, safejn hu rilevanti:

"Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin taħt kondizzjonijiet li

2 — 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 1977 L 145, p. 1, li ġiet emendata diversi drabi; iktar il quddiem is-"Sitt Direttiva"). Din ġiet sostitwita, b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 fuq is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1), li l-għan tagħha huwa li tippreżenta d-dispożizzjonijiet applikabbli b'mod ċar u razzjonali permezz ta' formulazjoni mill-ġdid tal-istruttura u t-test riformulat mingħajr, fil-prinċipju, tibdiliet sostanzjali fil-leġiżlazzjoni eżistenti (ara t-tielet premessa fil-preambolu).

għandhom jistabbilixxu għal skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tat-tali eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli:

[…]

(b) sptar u kura medika u attivitajiet relatati mill-viċin immexxija minn entitajiet regolati mid-dritt pubbliku jew taħt kondizzjonijiet komparabbli ma' dawk applikabbli għal entitajiet regolati mid-dritt pubbliku, mill-isptarijiet, ċentri għat-trattament mediku jew dijanjosi u stabbilimenti oħrajn ta' natura simili rikonoxxuti regolarment;

[…]

(f) servizzi fornunti minn gruppi ta' persuni indipendenti li l-attivitajiet tagħhom huma eżenti minn jew mhumiex soġġetti għat-taxxa tal-valur miżjud, għall-iskopijiet li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi neċessarji direttament għall-eżerċizju ta' l-attività tagħhom, fejn dawn il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt għas-sehem tagħhom mill-ispejjeż konġunti, dejjem jekk it-tali eżenzjoni mhux probabbli li twassal għal tfixil ta' kompetizzjoni;

[…]" [3].

Il-fatti, il-proċeduri legali u d-domanda preliminari

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (iktar 'il quddiem "Stichting") hija fondazzjoni li l-membri tagħha huma diversi istituzzjonijiet mediċi u ta' assigurazzjoni għall-mard u, f'ċerti każijiet, il-membri individwali ta' dawk l-entitajiet, bħal pereżempju sptarijiet. L-attivitajiet tal-membri ta' Stichting huma eżenti mill-VAT. L-għan ġenerali tagħha huwa li tippromwovi l-kwalità fil-kura medika. Għal dan l-iskop, hi tipprovdi diversi servizzi lill-membri tagħha. Il-biċċa l-kbira minn dawn is-servizzi (relatati b'mod partikolari mad-definizzjoni u ż-żamma ta' livelli professjonali għall-impjegati mediċi u infermiera) huma pprovduti lil sptarijiet, u l-ispejjeż jinqasmu

3 — Dawn l-istess dispożizzjonijiet illum jistgħu jinsabu, mingħajr ebda tibdil sostanzjali, fl-Artikoli 131 u 132(1)(b) u (f) tad-Direttiva 2006/112.

bejniethom skont in-numru ta' sodod. Servizzi bħal dawn (li fl-aħħar mill-aħħar jitħallsu permezz ta' finanzjament tal-gvern) jitqiesu mill-awtoritajiet tat-taxxa bħala eżenti abbażi tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jimplimentaw l-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva.

6. Stichting ġieli jipprovdi wkoll servizzi oħra lil membri individwali bħal pereżempju il-provediment ta' membru tal-istaff tagħha sabiex jippresjedi grupp ta' ħidma fuq proġett dwar kura medika xierqa għal waħda mill-istituzzjonijiet affiljati, u impjegati biex jitkellmu waqt kollokju dwar mediċina antivirali u insuffiċjenza kardijaka organizzat minn istituzzjoni affiljata oħra. Għal tali servizzi tintbagħat fattura individwali lill-istituzzjoni membru kkonċernata. Skont id-deċiżjoni ta' rinviju, mhuwiex ikkontestat li dawk is-servizzi huma neċessarji direttament għall-eżerċizzju tal-attivitajiet eżenti tal-membri u li m'hemmx distorsjoni tal-kompetizzjoni. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa jikkunsidraw li l-kundizzjoni tal-"ħlas lura tas-sehem tagħhom mill-ispejjeż konġunti" ma ġietx sodisfatta.

7. Il-kontroversja issa tinsab quddiem il-Hoge Raad, li qed titlob li tingħata deċiżjoni preliminari dwar id-domanda:

"L-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jkopri wkoll servizzi pprovduti minn gruppi li jaqgħu taħt il-portata ta' din id-dispożizzjoni lill-membri tagħhom li huma direttament neċessarji għall-eżerċizzju tal-attivitajiet eżenti ta' dawn il-membri jew attivitajiet fir-rigward ta' liema mhumiex suġġetti għal taxxa u bi ħlas li għalih ma jiġix iffatturat iktar milli jirrappreżentaw l-ispejjeż għal dawn is-servizzi, jekk dawn is-servizzi jiġu pprovduti biss lil membru jew iktar membri?"

8. Stichting, il-Gvern Olandiż u l-Kummissjoni lkoll kemm huma ppreżentaw osservazzjonijiet kemm bil-miktub u kif ukoll orali.

Evalwazzjoni

Distorsjoni ta' kompetizzjoni

9. Il-Gvern Olandiż jikkontesta s-suppożizzjoni tal-qorti ta' rinviju li s-servizzi inkwistjoni jagħtu lok għal distorsjoni ta' kompetizzjoni. Dan jirrileva b'mod partikolari li d-dispożizzjonijiet nazzjonali ta' traspożiz-

zjoni li jiddefinixxu l-kamp tal-eżenzjoni filliġi Olandiża speċifikament jeskludu il-provediment ta' persunal, preċiżament għar-raġuni li dan hu servizz li jista' joħloq distorsjoni serja ta' kompetizzjoni.

10. Il-kwistjoni dwar jekk hemmx distorsjoni ta' kompetizzjoni effettiva jew potenzjali hi, sintendi, kwistjoni li għandha tiġi deċiża millqorti nazzjonali kompetenti, bħal m'huma l-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tar-regoli nazzjonali ta' traspożizzjoni. Fir-rigward talprobabbiltà ta' distorsjoni, jista' jiġi nnotat sempliċement li eżenzjoni tista' tiġi rrifjutata jekk minnha nnifisha, immedjatament jew filfutur, tista' tagħti lok għal distorsjoni ta' kompetizzjoni [4].

11. Madankollu, jien nixtieq nirrileva aspett ieħor. Id-domanda tal-qorti nazzjonali ssemmi servizzi "bi ħlas li għalih ma jiġix iffatturat iktar milli jirrappreżentaw l-ispejjeż għal dawn is-servizzi". Din id-diċitura tista' tkopri servizzi li l-fattura li tinħareġ għalihom tkun ta' inqas mill-prezz tax-xiri, b'kuntrast mal-ħlas lura eżatt speċifikat fis-Sitt Direttiva [5]. Evidentement, kwalunkwe fornitura ta' servizzi b'inqas mill-prezz tax-xiri jkollha implikazzjonijiet f'termini ta' kompetizzjoni fir-rigward ta' impriżi, li jridu jiġu kkunsidrati mill-qorti nazzjonali kompetenti fl-evalwazzjoni fattwali tagħha.

Interpretazzjoni stretta

12. Kif ġie rrilevat mill-Gvern Olandiż u mill-Kummissjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod konsistenti li, bħala eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li l-VAT tiġi imposta fuq il-provvisti kollha li jsiru għal xi kunsiderazzjoni minn persuna taxxabbli, it-termini użati biex jiġu stipulati l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati b'mod strett [6].

4 — Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen, (C-8/01, Ġabra p. I-13711, punti 58 sa 65).

5 — Jien ninnota li, fil-verżjonijiet lingwistiċi li fihom ġiet adottata s-Sitt Direttiva fl-1977, tinsab il-kelma 'eżatt' fl-Artikolu 13A(1)(f) ħlief f'dik Olandiża, li tirreferi sempliċement għal ħlas lura ('slechts terugbetaling') mingħajr iż-żieda tal-kelma "eżatt". L-Artikolu 13A(1)(f) fl-Olanda hu implementat bl-Artikolu 11(1)(u) tal-Wet op de Omzetbelasting (Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Bejgħ Gross), li wkoll tagħmel referenza għal ħlas lura biss ('Dslechts terugbetaling').

6 — Ara, b'kunsiderazzjoni speċifika għall-Artikolu 13A(1)(f), is-sentenzi tal-15 ta' Ġunju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, (348/87, Ġabra p. 1737, punt 13) u tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (iċċitata iktar 'il fuq, punt 61).

13. Madankollu, l-Qorti tal-Ġustizzja wkoll iddeċidiet li mhuwiex l-għan ta' din il-ġurisprudenza li timponi interpretazzjoni li trendi l-eżenzjonijiet stipulati kważi inapplikabbli fil-prattika [7].

Id-domanda mressqa

15. Stichting u l-Kummissjoni jissottomettu li d-domanda tal-Hoge Raad għandha tiġi risposta fis-sens li, sakemm jintlaħqu l-kriterji l-oħra fl-Artikolu 13A(1)(f), din id-dispożizzjoni tkopri s-servizzi pprovduti minn gruppi li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha anki jekk dawk is-servizzi jiġu pprovduti biss lil membru wieħed jew iktar.

14. Jiena kont nissuġġerixxi wkoll li l-karattru strett tal-interpretazzjoni — u interpretazzjoni stretta m'għandhiex tiġi konfuża ma' interpretazzjoni restrittiva [8] — jista' jiġi mmoderat skont in-natura tal-eżenzjoni kkonċernata. Sptar u kura medika huma eżenti, fl-interessi tas-soċjetà kollha kemm hi, sabiex titnaqqas l-ispiża tagħhom għall-pazjenti. Ir-razjonal ta' din l-eżenzjoni testendi għal servizzi ta' appoġġ neċessarji li, għal raġunijiet ta' ekonomija fil-kobor, jiġu ddelegati lil entitajiet b'amministrazzjoni konġunta [9]. Jekk il-kunċetti ta' "sptar u kura medika" huma fihom infushom suġġetti għal interpretazzjoni stretta, huwa xieraq li servizzi ta' appoġġ neċessarji jiġu suġġetti għal grad addizzjonali ta' interpretazzjoni stretta, b'iktar issikkar tal-għoqda? [10]

16. Il-Gvern Olandiż jikkunsidra li din id-dispożizzjoni ma tistax tkopri servizzi pprovduti u li għalihom tinħareġ fattura individwali lill-membri. Waqt is-seduta, hu ppreċiża il-pożizzjoni tiegħu billi argumenta li d-distinzjoni kruċjali hija bejn servizzi pprovduti fl-interess kollettiv, li huma koperti, u dawk li huma pprovduti fl-interess ta' membru individwali, li mhumiex.

17. Essenzjalment, jien naqbel ma' Stichting u l-Kummissjoni. Jekk il-kundizzjonijiet l-oħra fl-Artikolu 13A(1)(f) huma sodisfatti — jiġifieri jekk is-servizzi huma direttament neċessarji għall-eżerċizzju ta' attività eżenti jew mhux taxxata, jekk ikun hemm ħlas lura eżatt tal-ispejjeż li jkunu saru u ma jkun hemm ebda

7 — Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru, Taksatorringen, (iċċitata iktar 'il fuq, punt 62).

8 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs fil-kawża Zoological Society of London (C-267/00, Ġabra p. I-3353, punti 17 sa 19).

9 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża Taksatorringen (iċċitata iktar 'il fuq, punti 9 u 117 sa 124, speċjalment il-punti 117 sa 119).

10 — Ara s-sentenza tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-76/99, Ġabra p. I-249, punt 23) kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Fennelly fl-istess sentenza (punti 20 sa 23) u l-ġurisprudenza hemmhekk iċċitata.

probabbiltà ta' distorsjoni ta' kompetizzjoni — fil-fehma tiegħi interpretazzjoni litterali ż-żejjed tal-kliem "sehem" u "konġunt" tkun qed tirrestriġi b'mod artifiċjali u mhux iġġustifikat il-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni.

18. Evidentement, fejn l-istess tip ta' servizz jiġi pprovdut lill-membri kollha tal-grupp matul kull perijodu ta' taxxa, kull wieħed minnhom jista' jiġi mitlub iħallas "sehem mill-ispejjeż konġunti" fil-veru sens tal-kelma. Madankollu, ir-realtà ta' gruppi bħal dawn x'aktarx tkun iktar komplessa. Il-grupp jista' tabilħaqq jipprovdi varjetà ta' servizzi differenti, uħud minnhom li jkunu mitlubin mill-membri kollha u oħrajn minn xi membri biss. Il-ħtiġijiet tal-membri x'aktarx li jvarjaw minn perijodu ta' taxxa għal ieħor, biex b'hekk f'perijodu partikolari, ċerti servizzi jkunu pprovduti lill-membri kollha, oħrajn lil diversi membri u b'oħrajn ipprovduti lil membru wieħed biss. Madankollu l-ispiża biex jiġu pprovduti dawk is-servizzi kollha xorta waħda fil-veru sens tal-kelma tibqa' spiża konġunta, li tkun saret mill-grupp imwaqqaf għal dan l-iskop mill-membri kollha, u l-metodi għall-kontabbiltà tal-ispejjeż pjuttost huma kapaċi jidentifikaw is-sehem preċiż ta' din l-ispiża attribwibbli għal kull servizz individwali pprovdut.

19. Fl-osservazzjoni bil-miktub tiegħu, il-Gvern Olandiż issottometta li l-iskop tal-eżenzjoni huwa li jiġi evitat li jitqiegħed piż tal-VAT fuq servizzi pprovduti minn grupp għall-membri tiegħu meta l-istess servizzi ma kinux jiġu suġġetti għal dan, kieku kienu ġew ipprovduti internament minn kull membru individwali [11]. Meta servizz jiġi pprovdut lil membru wieħed, il-Gvern Olandiż jargumenta, li dan huwa komparabbli ma' tranżazzjoni fis-suq miftuħ, fejn il-fornitur huwa indipendenti mill-benefiċjarju, u dan is-servizz m'għandux jibbenefika minn trattament bħal dan.

20. Jien mhux konvint b'dan l-argument. Indipendentement minn jekk servizz partikolari jiġix provdut mill-grupp lil wieħed, diversi jew il-membri kollha, dan ma jbiddilx ir-relazzjoni bejn il-fornitur u l-benefiċjarju jew in-natura tal-arranġament li permezz tiegħu jinqasmu r-riżorsi sabiex tinkiseb l-ekonomija fil-kobor.

21. Waqt is-seduta, il-Gvern Olandiż qiegħed iktar enfażi fuq il-bżonn li s-servizzi, sabiex jikkwalifikaw għal eżenzjoni, jiġu pprovduti fl-interess kollettiv tal-membri kollha tal-grupp iktar milli fl-interess individwali ta' membri speċifiċi. Huwa ta eżempju ta' dan

11 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża Taksatorringen, (iċċitata iktar 'il fuq, punti 118 u 119).

billi għamel referenza għal kummissjoni konsultativa tal-ilmenti skolari li tipprovdi lill-iskejjel kollha fl-Olanda b'assistenza fl-għoti ta' deċiżjonijiet dwar ilmenti. Dan is-servizz hu pprovdut fl-interess kollettiv tal-iskejjel kollha anki jekk ċerti skejjel ma jkollhomx bżonnu f'perijodu partikolari, jew anki qatt li xejn, u għalhekk dan għandu jkun eżenti taħt l-Artikolu 13A(1)(f). Min-naħa l-oħra, kieku skola kellha tikseb parir legali, dwar pereżempju kwistjonijiet ta' VAT, mill-avukat tal-Bord, dan ikun servizz fl-interess individwali tal-iskola, u m'għandux ikun eżenti.

22. Filwaqt li jien inklinat li naqbel mar-riżultat li jasal għalih il-Gvern Olandiż meta janalizza l-eżempju li ta, jien ma naqbilx mal-metodu li juża. Fiċ-ċirkustanzi deskritti, l-parir dwar il-VAT ma jistax jikkwalifika għal eżenzjoni għax mhuwiex servizz direttament meħtieġ biex jagħmilha possibbli għall-iskola li teżerċita l-attività eżenti tagħha li tipprovdi l-edukazzjoni, u probabbilment ukoll għax dan mhux wieħed mis-servizzi għall-iskopijiet ta' liema ġie mwaqqaf il-bord. Mill-banda l-oħra, servizz li kien jaqa' taħt l-iskopijiet tal-Bord u li kien direttament neċessarju għall-eżerċizzju tal-attività eżenti biex tiġi pprovduta l-edukazzjoni għandha tikkwalifika għal eżenzjoni indipendentement min-numru effettiv ta' skejjel li jirċevuha.

23. Barra dan, fil-fehma tiegħi din id-distinzjoni bejn interess kollettiv u individwali mhijiex rilevanti ħafna bħala kriterju indipendenti. Għajr jekk il-membri jkunu obbligati li jibbenefikaw minn kull servizz offrut mill-grupp, huma ser jagħżlu li jieħdu vantaġġ minn dawk is-servizzi li huma ta' interess individwali għalihom. Id-disponibbiltà ta' dawk is-servizzi għall-membri kollha hija neċessarjament fl-interess kollettiv tagħhom — bil-kundizzjoni, bħal dejjem, li jiġu "fornuti [pprovduti] minn gruppi indipendenti ta' persuni li l-attivitajiet tagħhom huma eżenti minn jew mhumiex soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, għall-iskopijiet li jagħtu lill-membri is-servizzi neċessarji direttament għall-eżerċizzju ta' l-attività tagħhom".

24. Peress li l-Hoge Raad tagħmel id-domanda tagħha fuq is-suppożizzjoni espliċita li l-uniku punt inkwistjoni huwa jekk il-kundizzjoni tal-"ħlas lura tas-sehem tagħhom mill-ispejjeż konġunti" ġietx sodisfatta, jiena kont nirrispondi din id-domanda fl-affermattiv.

Konklużjoni

25. Konsegwentement, jien tal-opinjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi, b'risposta għad-domanda tal-Hoge Raad:

L-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva tal-VAT ikopri servizzi pprovduri lill-membri tagħhom minn gruppi li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tagħha, anki jekk dawk is-servizzi jiġu pprovduti lil membru wieħed jew iktar, bil-kundizzjoni li l-bqija tal-kundizzjonijiet stipulati f'din id-dispożizzjoni jiġu sodisfatti.