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

14 ta' Ġunju 2007 *

Fil-kawża C-434/05,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), permezz ta' deċiżjoni tat-2 ta' Diċembru 2005, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-istess jum, fil-proċedura

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College),

vs

Staatssecretaris van Financiën,

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

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (Relatur) u P. Lindh, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,
Reġistratur: R. Grass,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta ta' l-14 ta' Diċembru 2006,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), minn G. C. Bulk, avukat, u A. van Dongen, adviser,

— għall-Gvern Olandiż, minn H. G. Sevenster u P. van Ginneken, bħala aġenti,

— għall-Gvern Grieg, minn E. Mamouna, O. Patsopoulou u S. Trekli, kif ukoll minn K. Georgiadis u S. Spyropoulos, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u A. Weimar, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-8 ta' Marzu 2007,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 13A(1) (i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), stabbilit f'Alkmaar (l-Olanda) (iktar 'il quddiem "Horizon College") u Staatssecretaris van Financiën (Segretarju ta' l-Istat għal Finanzi) wara avviż ta' aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") maħruġ kontra tiegħu minn dan ta' l-aħħar.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

"A. *Eżenzjonijet għal ċerti attivitajiet fl-interess pubbliku*

1. Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħrajn tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin taħt kondizzjonijet li huma għandhom jistabilixxu għal skopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tat-tali eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli:

[...]

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

[...]

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

— huma m'għandhomx [sistematikament] jimmiraw biex jagħmlu profitt, imma kwalunkwe profitti li mandanakollu jirriżultaw m'għandhomx jiġu mqassma, imma għandhom ikunu assenjati għall-kontinwament u għat-titjib tas-servizzi pprovduti,

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

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

— eżenzjoni tas-servizzi konċernati m'għandiex toħloq tfixkil ta' kompetizzjoni b'tali mod li tpoġġi fi żvantaġġ lill-impriżi kummerċjali responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud.

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

— m'huwiex essenzjali għat-transazzjonijiet eżenti,

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

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

4 L-Artikolu 11(1) tal-Liġi ta' l-1968 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting 1968) tat-28 ta' Ġunju 1968 (Staatsblad 1968, Nru 329), jipprovdi li:

"Bla ħsara għall-kundizzjonijiet stabbiliti permezz ta' regolament ta' l-amministrazzjoni pubblika, is-segwenti għandhom ikunu eżenti mit-taxxa:

[...]

o. il-provvista ta':

1° servizzi ta' tagħlim, minn stabbilimenti mwaqqfa għal dan il-għan, kif iddefiniti minn jew b'applikazzjoni ta' liġijiet li jirregolaw l-edukazzjoni suġġetti, skond kundizzjonijiet stabbiliti mil-liġi, għall-ispezzjoni nazzjonali ta' l-iskola jew għal kontroll ieħor li jsir mill-Ministru inkarigat mis-servizzi ta' tagħlim ikkonċernati;

2° servizzi ta' tagħlim li jiġu indikati permezz ta' regolament ta' l-amministrazzjoni pubblika, li jista' jispeċifika li l-eżenzjoni għandha tapplika biss fir-rigward ta' imprendituri li m'għandhomx għan ta' li jagħmlu profitt minn tagħlim bħal dan;

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

5 Skond id-deċiżjoni tar-rinviju, Horizon College huwa "stabbiliment edukattiv".

6 Matul is-snin rilevanti fir-rigward tal-kawża prinċipali, Horizon College ipprovda għud mill-għalliema tiegħu lil stabbilimenti edukattivi oħra (iktar 'il quddiem l-"istabbilimenti benefiċjarji") fejn huma eżerċitaw il-professjoni tagħhom taħt ir-responsabbiltà ta' kull wieħed minn dawn l-istabbilimenti.

7 Għal kull sekondar, ġie konkluż kuntratt bejn Horizon College, l-għalliem ikkonċernat u l-istabbiliment benefiċjarju. Skond it-termini tal-kuntratti, kien l-istabbiliment benefiċjarju li kellu jiddefinixxi x-xogħol ta' l-għalliem ikkonċernat billi jieħu in kunsiderazzjoni t-tul tas-sekondar u l-funzjoni ta' l-għalliem f'Horizon College. L-istabbiliment benefiċjarju kien ukoll obbligat iħallas l-assigurazzjoni għar-responsabilità ċivili għall-perijodu li matulu l-għalliem ikkonċernat kien issekondat. Is-salarju ta' dan l-għalliem kompla jiġi mħallas minn Horizon College. L-istabbiliment benefiċjarju kien obbligat li jirrimborża dan il-ħlas, mingħajr żieda, lil Horizon College, li ma talabx VAT.

8 L-ispettur tat-taxxi kompetenti nnotifika lil Horizon College b'avviż ta' aġġustament fir-rigward tal-VAT dovuta għas-snin 1995 sa 1999, għal ammont ta' NLG 463 828, somma li ġiet imnaqqsa għal NLG 299 308 b'deċiżjoni ta' l-ispettur meħuda fuq talba ta' dan l-istabbiliment.

9 Horizon College appella minn din id-deċiżjoni quddiem il-Gerechtshof te Amsterdam, li ċaħad dan l-appell bħala infondat b'sentenza tat-3 ta' Novembru 2003, minħabba li, bħala prinċipju, is-servizzi in kwistjoni fil-kawża prinċipali ma jaqgħux taħt l-eżenzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

10 Horizon College appella fil-kassazzjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema).

11 Peress li kkunsidrat li s-soluzzjoni tal-kawża li tressqet quddiemha tiddependi mill-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva u, b'mod partikolari, mill-kunċett ta' "edukazzjoni" imsemmi fl-Artikolu 13A(1)(i) ta' din id-Direttiva, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

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

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

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

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

12 Permezz ta' l-ewwel domanda tagħha, moqrija flimkien mat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-kliem "edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid" li jinsabu f'din id-dispożizzjoni, jirrigwardaw is-sitwazzjoni ta' stabbiliment edukattiv fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni li jipprovdi, bi ħlas, għalliem lil stabbiliment benefiċjarju fejn dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment ta' l-aħħar.

13 Horizon College jikkunsidra li r-risposta għal din id-domanda għandha tkun fil-pożittiv, peress li t-trasferiment effettiv ta' għarfien u ta' kompetenzi, li jseħħ direttament bejn għalliem u l-istudenti indipendentement mill-istruttura ġuridika li fiha jsir tali trasferiment, jikkostitwixxi l-essenza stess ta' l-edukazzjoni. Il-Gvern Grieg u l-Gvern Olandiż, kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropew, isostnu li r-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun fin-negattiv.

14 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 13A tas-Sitt Direttiva huwa intiż sabiex jeżenta ċerti attivitajiet ta' interess ġenerali mill-VAT. Madankollu, din l-eżenzjoni ma tikkonċernax l-attivitajiet kollha ta' interess ġenerali, iżda dawk biss li huma elekati fih u deskritti b'mod dettaljat ħafna (ara s-sentenzi tat-12 ta' Novembru 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Ġabra p. I-7053, punt 18; ta' l-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia, C-394/04 u C-395/04, Ġabra p. I-10373, punt 16, u ta' l-14 ta' Diċembru 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Ġabra p. I-12121, punt 24).

15 Skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjonijiet stipulati fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt Komunitarju li għandhom l-għan li jevitaw diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru għal ieħor (ara s-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C-349/96, Ġabra p. I-973, punt 15; tat-8 ta' Marzu 2001, Skandia, C-240/99, Ġabra. p. I-1951, punt 23, u Ygeia, iċċitata iktar 'il fuq, punt 15).

16 It-termini użati sabiex jiġu indikati dawn l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li huma eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li jistabbilixxi li l-VAT għandha tinġabar fuq is-servizzi kollha pprovduti bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara s-sentenzi ta' l-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-287/00, Ġabra p. I-5811, punt 43, u ta' l-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen, C-8/01, Ġabra p. I-13711, punt 36). Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dawn it-termini għandha tkun konformi ma' l-għanijiet imħaddna mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tħares l-eżiġenzi tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT (ara s-sentenzi tas-6 ta' Novembru 2003, Dornier, C-45/01, Ġabra p. I-12911, punt 42; tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C-498/03, Ġabra p. I-4427, punt 29, u tat-8 ta' Ġunju 2006, L.u.P., C-106/05, Ġabra p. I-5123, punt 24). Għaldaqstant, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet stipulati fl-imsemmi Artikolu 13 għandhom jiġu interpretati b'mod li jipprivahom mill-effetti tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Novembru 2004, Temco Europe, C-284/03, Ġabra p. I-11237, punt 17, kif ukoll, fir-rigward ta' l-edukazzjoni ta' l-università, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47).

17 L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi ebda definizzjoni tad-diversi forom ta' edukazzjoni msemmija f'din id-dispożizzjoni.

18 Huwa veru li, kif isostni essenzjalment Horizon College, it-trasferiment ta' għarfien u ta' kompetenzi bejn għalliem u l-istudenti huwa element partikolarment importanti ta' l-attività edukattiva.

19 Madankollu, fir-rigward ta' l-eżiġenzi tal-ġurisprudenza msemmija fil-punti 14 sa 16 ta' din is-sentenza, l-eżistenza ta' tali trasferiment, waħedha, mhijiex biżżejjed sabiex tikkwalifika s-sempliċi fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment edukattiv biex jipprovdi servizzi edukattivi taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, bħala attività edukattiva.

20 Fil-fatt, kif essenzjalment sostniet il-Kummissjoni matul is-seduta, l-attività edukattiva msemmija fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva hija komposta minn ġabra ta' elementi li jinkludu simultanjament dawk relatati mar-relazzjonijiet bejn għalliema u studenti kif ukoll dawk li jifformaw il-kuntest organizzattiv ta' l-istabbiliment in kwistjoni.

21 Madankollu, kif indikat fil-punt 7 ta' din is-sentenza, skond it-termini tal-kuntratti ta' sekondar fil-kawża prinċipali, kien l-istabbiliment benefiċjarju li kellu jiddefinixxi x-xogħol ta' l-għalliem ikkonċernat billi jieħu in kunsiderazzjoni t-tul tas-sekondar u l-funzjoni ta' l-għalliem f'Horizon College. L-istabbiliment benefiċjarju kien, barra minn dan, obbligat li jassigura lill-għalliem għall-perijodu li matulu dan ta' l-aħħar kien issekondat.

22 Għaldaqstant, il-fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment benefiċjarju f'tali kundizzjonijiet ma jistax jiġi kkunsidrat, fih innifsu, bħala attività li tista' taqa' taħt il-kunċett ta' "edukazzjoni" fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva. Kif isostnu essenzjalment il-Gvern Grieg u l-Gvern Olandiż kif ukoll il-Kummissjoni, il-kuntratt konkluż bejn Horizon College, l-istabbiliment benefiċjarju u l-għalliem ikkonċernat huwa intiż biss sabiex jiffaċilita l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefiċjarju.

23 Din l-interpretazzjoni ma tistax tiġi invalidata mill-fatt, li jikkostitwixxi s-suġġett tat-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, li l-istabbiliment li jipprovdi l-

għalliem huwa hu stess, bħall-istabbiliment benefiċjarju, stabbiliment edukattiv fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, għalkemm tranżazzjoni partikolari ma taqax minnha nnifisha taħt il-kunċett ta' "edukazzjoni", il-fatt li ssir minn entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew minn organizzazzjoni oħra rikonoxxuta mill-Istat Membru kkonċernat bħala li għandha għanijiet simili, ma jistax ibiddel din l-analiżi.

24 Għaldaqstant ir-risposta għall-ewwel domanda, moqrija flimkien mat-tielet domanda, għandha tkun li l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li t-termini "edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid" ma jkoprux il-fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment edukattiv, bi ħlas, fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni, f'liema stabbiliment dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, anki jekk l-istabbiliment li jipprovdi dawn is-servizzi jkun huwa stess entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew organizzazzjoni oħra rrikonoxxuta mill-Istat Membru kkonċernat, bħala li għandha għanijiet simili.

Fuq it-tieni domanda

25 Permezz tat-tieni domanda, li għandha tinqara mat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li l-fatt, għal stabbiliment edukattiv fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, li jipprovdi għalliem, bi ħlas, lil stabbiliment benefiċjarju sabiex jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' din l-istituzzjoni, jista' jiġi eżentat mill-VAT bħala provvista ta' servizzi "li huma relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni, fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni.

26 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li din il-kwistjoni tqum fir-rigward ta' sitwazzjoni fejn għalliem huwa pprovdut bħala korrispettiv għal ħlas magħmul mill-istabbiliment benefiċjarju lill-istabbiliment li jkun ipprovda l-għalliem, u fejn l-ammont ta' dan il-ħlas ikun ekwivalenti għas-salarju mħallas minn dan l-istabbiliment ta' l-aħħar lill-għalliem ikkonċernat.

27 L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi ebda definizzjoni tal-kunċett ta' provvista ta' servizzi "li huma relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni (ara, fir-rigward ta' l-edukazzjoni ta' l-università, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, iċċitata iktar 'il fuq, punt 46). Madankollu, mit-termini stess ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li hija ma tikkonċernax il-provvista ta' servizzi u ta' oġġetti li m'għandhom ebda rabta ma' l-"edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid".

28 Il-provvista ta' servizzi u ta' oġġetti ma tistax tiġi kkunsidrata bħala "relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni, b'tali mod li jibbenefikaw mill-istess sistema fiskali taħt l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, ħlief meta huma effettivament ipprovduti bħala servizzi anċillari għal din l-edukazzjoni, li tikkostitwixxi l-provvista prinċipali (ara, b'analoġija, is-sentenzi tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza, C-76/99, Ġabra p. I-249, punti 27 sa 30; Dornier, iċċitata iktar 'il fuq, punti 34 u 35, kif ukoll Ygeia, iċċitata iktar 'il fuq, punti 17 u 18).

29 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li provvista tista' tkun ikkunsidrata bħala anċillari għal provvista prinċipali meta hija ma tikkostitwixxix għan fiha nnifisha, iżda meta tkun il-mezz sabiex wieħed jibbenefika aħjar mis-servizz prinċipali (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin, C-308/96 u C-94/97, Ġabra p. I-6229, punt 24; CPP, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30; Dornier, iċċitata iktar 'il fuq, punt 34, u Ygeia, iċċitata iktar 'il fuq, punt 19).

30 Kif Horizon College u l-Kummissjoni jsostnu essenzjalment, il-fatt, għal stabbiliment edukattiv, li jipprovdi għalliem lil stabbiliment edukattiv ieħor sabiex jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan ta' l-aħħar jikkostitwixxi tranżazzjoni li, bħala prinċipju, hija ta' natura li tiġi kkwalifikata bħala provvista ta' servizzi relatati mill-qrib ma' l-edukazzjoni. Fil-fatt, f'każ ta' nuqqas temporanju ta' għalliema f'ċerti stabbilimenti edukattivi, il-fatt li għalliema kkwalifikati, li jaħdmu ma' stabbilimenti edukattivi oħra, jiġu pprovduti lil dawk li jkollhom nuqqas, jippermetti lill-istudenti jibbenefikaw, f'kundizzjonijiet aħjar, mill-edukazzjoni pprovduta mill-istabbilimenti benefiċjarji.

31 Din il-konklużjoni ma tistax tiġi invalidata bil-fatt, enfasizzat mill-Gvern Grieg u mill-Gvern Olandiż, li s-sekondar ta' l-għalliema kkonċernati huwa ta' benefiċċju għall-istabbilimenti benefiċjarji mingħajr m'hemm relazzjoni diretta bejn Horizon College u l-istudenti ta' dawn l-aħħar stabbilimenti. Bl-istess mod, il-fatt, osservat mill-Gvern Olandiż, li s-sekondar ta' għalliema huwa tranżazzjoni distinta mill-edukazzjoni pprovduta minn Horizon College għal rasu, m'għandux impatt fuq din il-konklużjoni.

32 Fil-fatt, sabiex l-istudenti ta' stabbilimenti benefiċjarji jkunu jistgħu jibbenefikaw minn kundizzjonijiet aħjar ta' edukazzjoni pprovduta minn dawn l-istabbilimenti, mhuwiex meħtieġ li l-provvista ta' servizzi relatati mill-qrib ma' din l-edukazzjoni jkunu pprovduti direttament lil dawn l-istudenti. Barra minn dan, nuqqas ta' relazzjoni mill-qrib bejn l-attività prinċipali ta' l-istabbiliment li jipprovdi l-għalliema, minn naħa, u l-attività sekondarja ta' dan ta' l-aħħar li tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi relatati mill-qrib mat-tagħlim, min-naħa l-oħra, huwa, bħala prinċipju, irrilevanti.

33 Madankollu, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva hija suġġetta għal ċerti kundizzjonijiet, li jirriżultaw minn dan l-istess Artikolu.

34 Fl-ewwel lok, kemm it-tranżazzjoni prinċipali ta' edukazzjoni u kif ukoll il-provvista ta' oġġetti jew servizzi li huma relatati mill-qrib ma' tali tranżazzjoni għandhom jiġu mwettqa minn waħda mill-organizzazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva.

35 Fil-fatt, kif jirriżulta mit-termini ta' dan l-Artikolu 13A(1)(i), sabiex is-sekondar ta' għalliema lil stabbilimenti benefiċjarji jkun jista' jiġi eżentat taħt din id-dispożizzjoni, huwa meħtieġ li t-tranżazzjoni tkun imwettqa minn entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew minn organizzazzjoni oħra rikonoxxuta mill-Istat Membru kkonċernat li għandha għanijiet simili. Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju u, b'mod partikolari, mit-tielet domanda magħmula, tali kundizzjoni tista' tiġi sodisfatta fil-kawża prinċipali.

36 Barra minn dan, mill-ewwel inċiż ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li, sabiex provvista ta' oġġetti jew servizzi ma tkunx eskluża mill-eżenzjoni prevista, b'mod partikolari, fl-Artikolu 13A(1)(i), it-tranżazzjoni prinċipali li magħha hija strettament relatata tali provvista għandha tkun hija stess tranżazzjoni eżenti (ara s-sentenza tad-9 ta' Frar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Ġabra p. I-1385, punt 22).

37 F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnotat li, abbażi tad-deċiżjoni tar-rinviju, l-istabbilimenti benefiċjarji huma, huma stess "stabbilimenti edukattivi fis-sens ta' l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva".

38 Fit-tieni lok, kif jirriżulta wkoll mill-ewwel inċiż ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' servizzi u oġġetti li huma relatati mill-qrib mat-

tranżazzjonijiet prinċipali msemmija b'mod partikolari fl-Artikolu 13A(1)(i) tista' tibbenefika mill-eżenzjoni fil-każ biss li tkun essenzjali għat-tranżazzjonijiet eżenti (ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, punt 48; Ygeia, punt 26, u Stichting Kinderopvang Enschede, punt 25).

39 Sabiex tkun ikkwalifikata b'dan il-mod, is-sekondar temporanju ta' għalliema, bħal dak li huwa s-suġġett tal-kawża prinċipali, għandu jkun ta' natura jew kwalità tali li, mingħajr il-provvista ta' tali servizz, ma jkunx jista' jiġi ggarantit li t-tagħlim ipprovdut mill-istabbilimenti benefiċjarji u, għaldaqstant, dak li jibbenefikaw minnu l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, ikollu valur ekwivalenti (ara, b'analoġija, is-sentenza Stichting Kinderopvang Enschede, iċċitata iktar 'il fuq, punti 27, 28 u 30).

40 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar, kif isostni l-Gvern Olandiż, li ma jistax jiġi eskluż li jeżistu aġenziji ta' reklutaġġ kummerċjali li s-servizzi tagħhom mhumiex eżenti, u li l-attività tagħhom tikkonsisti, b'mod partikolari, fit-tislif ta' għalliema lil skejjel jew universitajiet. Fil-kawża prinċipali, sabiex ikun ikkunsidrat bħala indispensabbli għall-edukazzjoni pprovduta mill-istabbilimenti benefiċjarji, is-sekondar ta' għalliema minn Horizon College għandu jkun — minħabba, per eżempju, il-kwalifiki tal-persunal in kwistjoni jew il-flessibbiltà tat-termini tas-sekondar tagħhom —, ta' natura tali li l-istess livell u l-istess kwalità ta' edukazzjoni ma jistgħux jiġu ggarantiti permezz tas-sempliċi rikors għal tali aġenziji ta' reklutaġġ kummerċjali.

41 Hija l-qorti tar-rinviju, billi tieħu in kunsiderazzjoni t-totalità ta' l-elementi konkreti tal-kawża quddiemha, li għandha tiddetermina n-natura indispensabbli jew le tas-servizzi pprovduti minn Horizon College.

42 Fit-tielet lok, skond it-tieni inċiż ta' l-Artikolu 13A(2)(b) tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' servizzi u oġġetti m'għandhomx jiġu eżentati kif ipprovdut fl-Artikolu

13A(1)(i) jekk l-iskop bażiku tagħhom huwa li jiksbu dħul addizzjonali billi jitwettqu tranżazzjonijet li huma f'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impriżi responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

43 Din l-eżenzjoni tikkostitwixxi espressjoni speċifika tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi, b'mod partikolari, milli l-provvisti ta' servizzi simili, li għalhekk jinsabu f'kompetizzjoni bejniethom, jiġu trattati b'mod differenti f'dak li jirrigwarda l-VAT (ara s-sentenzi tat-23 ta' Ottubru 2003, il-Kummissjoni vs il-Ġermanja, C-109/02, Ġabra p. I-12691, punt 20, u Ygeai, iċċitata iktar 'il fuq, punt 32).

44 Fil-kawża prinċipali, hija għalhekk il-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi jekk billi ssekonda wħud mill-għalliema tiegħu lil stabbilimenti edukattivi oħra, Horizon College kellux, essenzjalment, l-għan li jikseb dħul addizzjonali mit-twettiq ta' tranżazzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' dawk l-impriżi kummerċjali suġġetti għall-ħlas tal-VAT, bħall-aġenziji ta' reklutaġġ kummerċjali. F'dan ir-rigward, il-fatt li stabbiliment li jwettaq tali tranżazzjoni jirċievi ħlas li huwa ekwivalenti għas-salarju li jħallas lill-għalliema ssekondati mhuwiex biżżejjed, fih innifsu, biex jistabbilixxi li din it-tranżazzjoni mhijiex intiża biex tikseb dħul addizzjonali.

45 Fl-aħħar, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 13A(2)(a) tas-Sitt Direttiva jagħti lill-Istati Membri s-setgħa li jissuġġettaw l-għoti ta' l-eżenzjoni pprovduta fl-Artikolu 13A(1)(i) lil entitjajiet, għajr dawk regolati mid-dritt pubbiku, għal waħda jew iżjed mill-kundizzjonijet stabbiliti fil-Artikolu 13A(2)(a). Il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika jekk din is-setgħa ġietx implementata fl-Olanda u, jekk iva, jekk tali kundizzjonijiet japplikawx fil-kawża prinċipali.

46 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni u għat-tielet domandi magħmula, li għandhom jinqraw flimkien, għandha tkun fis-sens li l-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien ma' l-Artikolu 13A(2), għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li għalliem jiġi pprovdut, bi ħlas, lil stabbiliment edukattiv fejn dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment jista' jikkostitwixxi tranżazzjoni eżentata mill-VAT meta s-servizzi pprovduti huma "relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jekk tali sekondar huwa l-mezz li bih wieħed jibbenefika aħjar mill-edukazzjoni kkunsidrata bħala s-servizz prinċipali, taħt il-kundizzjoni, madankollu, li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika:

— li dan is-servizz prinċipali kif ukoll il-provvista li hija relatata mill-qrib miegħu jkunu pprovduti minn entitajiet imsemmija fl-imsemmi Artikolu 13A(1)(i), fid-dawl, meta jkun il-każ, ta' kundizzjonijiet eventwalment implementati mill-Istat Membru kkonċernat b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 13A(2)(a),

— li din il-provvista tkun ta' natura jew ta' kwalità tali li, mingħajr rikors għal tali servizz, ma jistax jiġi ggarantit li l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefiċjarju u, għaldaqstant, l-edukazzjoni li jibbenefikaw minnha l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, jkollha valur ekwivalenti, u

— li tali provvista mhijiex essenzjalment intiża li jinkiseb dħul addizzjonali mit-twettiq ta' tranżazzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' l-impriżi kummerċjali suġġetti għall-VAT.

Fuq it-tielet domanda

47 Kif jirriżulta mill-punti 12, 23 sa 25, 34 u 35 ta' din is-sentenza, ir-risposta għat-tielet domanda magħmula tifforma parti integrali mill-eżami ta' l-ewwel żewġ domandi kif ukoll ir-risposti li ngħataw għalihom. Għaldaqstant, m'hemmx lok li tingħata risposta separata għal din id-domanda.

Fuq l-ispejjeż

48 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 ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

1) **L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandu jiġi interpretat fis-sens li t-termini "edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, skola jew edukazzjoni ta' l-università, taħriġ vokazzjonali jew taħriġ mill-ġdid" ma jkoprux il-fatt li għalliem jiġi pprovdut lil stabbiliment edukattiv, bi ħlas, fis-sens ta' din l-istess dispożizzjoni, f'liema stabbiliment dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment, anki jekk l-istabbiliment li jipprovdi dawn is-servizzi jkun huwa stess entità regolata mid-dritt pubbliku li għandha għan edukattiv jew organizzazzjoni oħra rrikonoxxuta mill-Istat Membru kkonċernat, bħala li għandha għanijiet simili.**

2) **L-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva 77/388, li għandu jinqara flimkien ma' l-Artikolu 13A(2), għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatt li għalliem jiġi pprovdut, bi ħlas, lil stabbiliment edukattiv fejn dan l-għalliem jipprovdi, temporanjament, servizzi ta' tagħlim taħt ir-responsabbiltà ta' dan l-istabbiliment jista' jikkostitwixxi tranżazzjoni eżentata mill-VAT meta s-servizzi pprovduti huma "relatati mill-qrib" ma' l-edukazzjoni fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jekk tali sekondar huwa l-mezz li bih wieħed jibbenefika aħjar mill-edukazzjoni kkunsidrata bħala s-servizz prinċipali, taħt il-kundizzjoni, madankollu, li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika:**

— **li dan is-servizz prinċipali kif ukoll il-provvista li hija relatata mill-qrib miegħu jkunu pprovduti minn entitajiet imsemmija fl-imsemmi Artikolu 13A(1)(i), fid-dawl, meta jkun il-każ, ta' kundizzjonijiet eventwalment implementati mill-Istat Membru kkonċernat b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 13A(2)(a),**

— **li din il-provvista tkun ta' natura jew ta' kwalità tali li, mingħajr rikors għal tali servizz, ma jistax jiġi ggarantit li l-edukazzjoni pprovduta mill-istabbiliment benefiċjarju u, għaldaqstant, l-edukazzjoni li jibbenefikaw minnha l-istudenti ta' dawn l-istabbilimenti, ikollha valur ekwivalenti, u**

— **li tali provvista mhijiex essenzjalment intiża li jinkiseb dħul addizzjonali mit-twettiq ta' tranżazzjoni li hija f'kompetizzjoni diretta ma' l-impriżi kummerċjali suġġetti għall-VAT.**

Firem