KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-21 ta' Diċembru 2016[1]

Kawża C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
vs
Brockenhurst College

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (qorti tal-appell (l-Ingilterra u Wales) (diviżjoni ċivili, ir-Renju Unit)]

"Taxxa fuq il-valur miżjud — Eżenzjoni skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva 2006/112/KE — Servizzi pprovduti relatati mill-qrib mat-tagħlim — Servizzi pprovduti lil terzi bi ħlas għal servizzi ta' ristorazzjoni u tat-teatru permezz ta' istituzzjoni tat-taħriġ fil-kuntest tat-taħriġ"

I – **Introduzzjoni**

1. Fil-każ preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita bid-dispożizzjoni għal eżenzjonijiet fiskali tal-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT". Għandha tiġi ċċarata l-portata tal-eżenzjoni billi din ma tkoprix biss il-provvista ta' servizzi elenkati b'mod preċiż, iżda, barra minn hekk, teżenta mill-VAT ukoll il-provvista ta' servizzi u ta' kunsinna "relatata mill-qrib" (iktar 'il quddiem is-"servizzi pprovduti").

2. Din it-teknika, fejn l-eżenzjoni mit-taxxa testendi għal servizzi li huma relatati mill-qrib, hija applikata mil-leġiżlatur tal-Unjoni fil-kuntest ta' eżenzjonijiet oħrajn (pereżempju l-Artikolu 132(1)(b) u (n) tad-Direttiva tal-VAT). Madankollu, f'dan ir-rigward, jibqgħu jeżistu dejjem diffikultajiet dwar fejn għandha ssir distinzjoni bejn is-servizzi pprovduti li għadhom relatati mill-qrib u dawk li ma għadhomx relatati mill-qrib. Diġà teżisti ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din id-distinzjoni. Madankollu, din għadha ma kellhiex għalfejn tittratta, fil-fond, il-kwistjoni dwar jekk jistgħux jiġu koperti mill-eżenzjoni wkoll servizzi pprovduti lil terzi mhux relatati (jiġifieri mhux lill-istudenti li għandhom jiġu mgħallma [jew pazjenti li għandhom jiġu kkurati] u lanqas lil istituzzjonijiet ta' taħriġ oħrajn eżentati[3]). Hawnhekk huma kkonċernati sitwazzjonijiet fejn il-persuna taxxabbli (pereżempju l-iskola jew l-isptar) tipprovdi servizzi, lil dawn it-terzi, li b'xi mod huma relatati mal-provvista ta' servizzi tagħha eżentata (it-tagħlim jew il-kura fl-isptar)[4].

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — ĠU 2006 L 347, p. 1.

3 — Dwar dan teżisti sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja: is-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — Fis-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388) diġà ġiet indirizzata l-istess kwistjoni, minħabba li l-Ġermanja ttrattat l-attivitajiet ta' riċerka tal-universitajiet fil-konfront ta' terzi bħala eżentati.

3. Fil-każ preżenti, il-kwistjoni tal-portata tal-eżenzjoni ta' dawn is-servizzi pprovduti "[relatati] mill-qrib" titqajjem fil-kuntest ta' "ristorant ta' taħriġ" jew "teatru ta' taħriġ" tal-"Brockenhurst College" (iktar 'il quddiem il-"College"). Fil-kuntest tat-taħriġ prattiku, dan jipprovdi servizzi ta' ristorazzjoni jew servizzi tat-teatru bi ħlas lil terzi permezz tal-persuni f'taħriġ u jixtieq li dan id-dħul ikun ittrattat bħala ħlas għal provvista ta' servizzi eżentat skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT. Il-kwistjoni tista' titqajjem f'ħafna varjazzjonijiet differenti f'dak li għandu x'jaqsam ma' taħriġ prattiku. Pereżempju, fil-Ġermanja, is-sid ta' skola tal-hairdressing kien ipprova jitratta l-qatgħat tax-xagħar mill-apprendisti tiegħu fuq klijenti – li kellhom iħallsu prezz skontat għal dawn – bħala eżentati [5]. Bilkemm hemm limiti għas-sitwazzjonijiet konċepibbli f'dan ir-rigward. Fil-fatt, titqajjem l-istess kwistjoni wkoll jekk – kif argumentat il-Kummissjoni fis-seduta – organu li jħarreġ lill-furnara jħalli lill-apprendisti tiegħu jbigħu l-ħobż u l-bziezen fil-kuntest tat-taħriġ jew jekk, fil-kuntest tat-taħriġ, akkademja għat-tindif industrijali tħaddem l-apprendisti tagħha għand klijenti li jħallsu.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Il-proċedura tirrigwarda l-perijodu ta' applikazzjoni taż-żewġ direttivi, jiġifieri

a) 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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva") u

b) id-Direttiva tal-VAT,

filwaqt li madankollu d-dispożizzjonijiet rilevanti taż-żewġ direttivi jaqblu fir-rigward tal-kontenut.

5. L-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT (li kien l-Artikolu 13A(1) tas-Sitt Direttiva) jipprovdi:

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħrajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawk l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli."

6. Il-Kapitolu 2 tat-Titolu XI tad-Direttiva tal-VAT jinkludi l-Artikolu 132(1) (li kien l-Artikolu 13A(1) tas-Sitt Direttiva), skont liema l-Istati Membri jeżentaw ċerti tranżazzjonijiet; li taħt l-ittra (i) huma elenkati partikolarment

"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;"

5 — Ara s-sentenza tal-Bundesfinanzhof tas-26 ta' Ottubru 1989 (V R 25/84, BStBl. II 1990, 98), li fiha ġiet irrifjutata l-eżenzjoni minħabba li l-qtugħ u arranġament tax-xagħar fil-konfront tal-klijenti huwa differenti mis-servizzi ta' tagħlim tal-istilista tax-xagħar fil-konfront tal-apprendisti tiegħu.

7. L-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT (li kien l-Artikolu 13A(2) tas-Sitt 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."

B – *Id-dritt nazzjonali*

8. Kif indikat mill-qorti tar-rinviju, l-eżenzjonijiet inklużi fl-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT, kienu ġew trasposti fid-dritt tar-Renju Unit permezz ta' Section 31 tal-Value Added Tax Act 1994 (liġi dwar il-VAT 1994). Skont din id-dispożizzjoni, il-provvista ta' servizzi hija eżentata minn taxxa jekk tkun elenkata fl-Anness 9 ta' din il-liġi.

9. Il-punti 1 u 4 fil-grupp 6 tal-parti II tal-Anness 9 tal-Value Added Tax Act 1994, jipprovdu hekk:"1. Il-provvista ta' servizzi permezz ta' organu eleġibbli għall-eżenzjoni ta'

(a) tagħlim

[...]

(c) taħriġ vokazzjonali.

[...]

4. Il-provvista ta' kwalunkwe oġġett jew servizzi (għajr il-provvista ta' servizzi tal-eżaminazzjoni) li hija relata mill-qrib mal-provvista ta' servizzi li taqa' fi ħdan il-punt 1 (il-provvista prinċipali) min-naħa tal-korp eleġibbli li jwettaq il-provvista ta' servizzi prinċipali, sa fejn:

(a) l-oġġetti jew is-servizzi jkunu għall-użu dirett tat-tfal tal-iskola, studenti jew apprendisti (skont kif ikun il-każ) li jirċievu l-provvista ta' servizzi prinċipali; u

(b) fejn il-provvista ta' servizzi ssir lill-korp eleġibbli li jagħmel il-forniment prinċipali, din issir minn korp eleġibbli ieħor."

10. Il-kunċett "korp eleġibbli" huwa ddefinit fin-Nota 1, Grupp 6 tal-Parti II tal-Anness 9. Skont l-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, huwa stabbilit li l-College jikkostitwixxi "korp eleġibbli" fi ħdan din it-tifsira.

III – **Il-kawża prinċipali**

11. Il-kawża prinċipali għandha x'taqsam mal-provvista ta' servizzi ta' gastronomija u ta' divertiment ipprovduti mill-College (jiġifieri l-provvista ta' servizzi li huma pprovduti mill-College għall-membri tal-pubbliku li jkunu qegħdin jieklu fir-ristorant jew inkella jaraw spettaklu).

12. Kif spjegat il-qorti tar-rinviju, il-College jipprovdi, b'mod kummerċjali, il-provvista ta' servizzi ta' tagħlim lill-istudenti u joffri korsijiet dwar il-gastronomija, dwar l-industrija tal-ospitalità kif ukoll dwar l-arti tal-ispettaklu.

13. Sabiex l-istudenti tal-kors ikunu jistgħu jiksbu għarfien dwar il-gastronomija u l-industrija tal-ospitalità taħt kundizzjonijiet prattiċi, il-College jopera ristorant ta' tagħlim. Taħt is-superviżjoni tat-tuturi tagħhom l-istudenti tal-College jwettqu l-kompiti kollha tal-ospitalità tar-ristorant. Terzi esterni (membri tal-pubbliku) jistgħu jieklu hemmhekk u jħallsu madwar 80 % tal-ispejjeż għall-ikliet tagħhom.

14. B'mod korrispondenti, fil-kuntest tal-kors dwar l-arti tal-ispettaklu, il-College – għal darba oħra permezz tal-istudenti kkonċernati – itella' spettakli tal-kunċert u tat-teatru bi ħlas għad-dħul, sabiex l-istudenti li jkunu attendew għal dan il-kors ikollhom l-opportunità jiksbu esperjenza prattika.

15. Ir-ristorant ta' tagħlim huwa mfassal għall-ħtiġijiet ta' taħriġ tal-istudenti fil-kors dwar il-gastronomija u l-industrija tal-ospitalità. Fl-istess waqt iservi bħala klassi għal dawn l-istudenti.

16. Il-pubbliku ġenerali ma għandux aċċess għal dan ir-ristorant. Il-College jżomm database li fiha huma inklużi gruppi lokali u persuni individwali li taħt ċerti ċirkustanzi jixtiequ jżuru dan ir-ristorant. Permezz ta' bullettini mfasslin mid-dipartiment tal-industrija tal-ospitalità, dawn jiġu mgħarrfa dwar avvenimenti tal-College.

17. Għar-ristorant ta' tagħlim, il-College jitlob li jkun okkupat kollu kemm hu (ikliet għal bejn 30 u 40 ruħ) għal żewġ sessjonijiet matul l-istess ġurnata u żewġ gruppi differenti ta' studenti, sabiex b'hekk l-istudenti jirnexxilhom jiksbu l-ogħla benefiċċju possibbli. Inkella l-ospitalità tiġi kkanċellata.

18. Għall-istudenti kkonċernati, il-preżentazzjoni tal-kunċerti u tad-drammi matul il-kors dwar l-arti tal-ispettaklu għandha funzjoni simili għal dik tar-ristorant ta' tagħlim.

19. Anki fil-każ ta' dawn il-preżentazzjonijiet, l-udjenza hija daqsxejn ristretta, hekk li normalment huma involuti ħbieb jew membri tal-familja tal-istudenti jew inkella persuni li jkunu rreġistrati fid-database tal-College.

20. Il-viżitaturi tar-ristorant ta' tagħlim jew ta' preżentazzjonijiet ikunu jafu li ser iħallsu prezz imraħħas għall-ikla jew għall-preżentazzjoni li hija ppreparata jew imtella' bħala parti mit-taħriġ tal-istudenti.

21. It-tagħlim prattiku jitfassal bħala komponent tal-korsijiet. L-istudenti jieħdu kont ta' dan waqt ir-reġistrazzjoni għat-taħriġ rispettiv. Li kieku t-tagħlim prattiku, bħall-ospitalità u l-preżentazzjonijiet tat-teatru u tal-kunċerti, ma jiġix offert, l-istudenti ma jkunux jistgħu jisfruttaw il-benefiċċju sħiħ tal-korsijiet tagħhom. Waqt il-provvista tas-servizzi l-istudenti jinvolvu ruħhom fil-kuntest tal-kors tagħhom. Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju dan huwa komponent essenzjali tat-tagħlim tagħhom.

22. Hemm qbil bejn il-partijiet li s-servizzi ta' ristorazzjoni u ta' divertiment ma humiex essenzjalment maħsubin biex jiksbu dħul addizzjonali għall-College permezz ta' tranżazzjonijiet li jkunu jinsabu f'kompetizzjoni diretta ma' impriżi kummerċjali.

23. Bid-deċiżjoni tiegħu tal-5 ta' Novembru 2012, il-First-tier Tribunal (qorti tal-prim'istanza, ir-Renju Unit) iddeċieda li s-servizzi tar-ristorant u tad-divertiment ipprovduti mill-College għall-membri tal-pubbliku, huma eżentati mill-VAT bħala servizzi relatati mill-qrib mas-servizz tat-tagħlim, kif speċifikat fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

24. Fuq l-appell mill-Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [qorti superjuri (awla tat-tassazzjoni u taċ-Chancery, ir-Renju Unit)], ikkonfermat id-deċiżjoni tal-First-tier Tribunal (qorti tal-prim'istanza) permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Jannar 2014. Fuq appell tal-Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, il-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [qorti tal-appell (l-Ingilterra u Wales) (diviżjoni ċivili, ir-Renju Unit)] iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u li tressaq talba għal deċiżjoni preliminari.

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

25. Għalhekk, il-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [qorti tal-appell (l-Ingilterra u Wales) (diviżjoni ċivili)] li hija adita bil-kawża, fl-24 ta' Diċembru 2015 għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE li ġejjin:

"1. Skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT, il-provvista, bi ħlas, ta' servizzi ta' ristorazzjoni u ta' divertiment minn stabbiliment ta' tagħlim lil membri tal-pubbliku (li ma humiex id-destinatarji tas-servizz prinċipali ta' tagħlim) hija "marbuta mill-qrib" mat-tagħlim meta t-twettiq ta' dawn is-servizzi jkun iffaċilitat mill-istudenti (li huma d-destinatarji tas-servizz prinċipali ta' tagħlim) fil-kuntest tat-taħriġ tagħhom u bħala parti integrali minn dan it-taħriġ?

2. Biex jiġi ddeterminat jekk il-provvisti ta' servizzi ta' ristorazzjoni u ta' divertiment jidħlux taħt l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT bħala servizzi "marbuta mill-qrib" mat-tagħlim,

   a) huwa rilevanti l-fatt li l-istudenti jiksbu vantaġġ mill-involviment fil-preparazzjoni tas-servizzi inkwistjoni u mhux mis-suġġett ta' dawn is-servizzi?

   b) huwa rilevanti l-fatt li dawn is-servizzi ma huma la riċevuti u lanqas ikkunsmati direttament jew indirettament mill-istudenti iżda huma riċevuti u kkunsmati mill-membri tal-pubbliku li jħallsu għal dawn is-servizzi u li ma humiex destinatarji tas-servizz prinċipali ta' tagħlim?

   c) huwa rilevanti l-fatt li mill-perspettiva tal-konsumatur medju tas-servizzi inkwistjoni (jiġifieri l-membri tal-pubbliku li jħallsu l-prezz għalihom) dawn is-servizzi ma jirrappreżentawx mezz sabiex jibbenefikaw fl-aħjar kundizzjonijiet minn servizz ieħor iżda jikkostitwixxu għan fihom infushom?

   d) huwa rilevanti l-fatt li mill-perspettiva tal-istudenti, is-servizzi inkwistjoni ma jikkostitwux għan fihom infushom, iżda li l-parteċipazzjoni fil-preparazzjoni ta' dawn is-servizzi tikkostitwixxi mezz sabiex jibbenefikaw minn kundizzjonijiet aħjar tas-servizz prinċipali ta' tagħlim?

   e) sa fejn għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-prinċipju ta' newtralità fiskali?"

26. Il-College, ir-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub dwar dawn id-domandi. Fis-seduta tal-10 ta' Novembru 2016 dehru l-College, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni.

V – **Evalwazzjoni ġuridika**

A – *Fuq l-ewwel domanda*

27. Il-qorti tar-rinviju fformulat l-ewwel domanda tagħha sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment tippreċiża kif għandha tiġi interpretata l-karatteristika fattwali tas-servizzi pprovduti "relatat[i] mill-qrib" skont l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT. Hija partikolarment tixtieq issir taf jekk servizzi pprovduti lil terzi minn organu msemmi fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT jistgħux ukoll jaqgħu taħt dawn. Din id-domanda tikkonċerna lill-qorti partikolarment minħabba l-fatt li dawn it-terzi jirċievu servizzi pprovduti minn apprendisti matul u fil-kuntest tat-tagħlim tagħhom.

28. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fir-rigward tal-Artikolu 13A(1)(i) tas-Sitt Direttiva, id-Direttiva tal-VAT (issa l-Artikolu 132(1)(i)) ma tiddefinixxix il-kunċett tal-provvista ta' servizzi "relatat[i] mill-qrib" mat-tagħlim[6]. Madankollu, mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni diġà jista' jiġi dedott li din ma tirreferix għall-provvista ta' servizzi u ta' kunsinni ta' oġġetti li ma għandhom ebda rabta "[mal-]provvista ta' edukazzjoni tat-tfal jew taż-żgħażagħ, [mal-]edukazzjoni skolastika jew universitarja, [mat-]taħriġ vokazzjonali jew [mat-]taħriġ mill-ġdid".

1. Provvista ta' servizzi prinċipali, provvista ta' servizzi anċillari u provvista ta' servizzi relatati mill-qrib

29. Il-Qorti tal-Ġustizzja fformulat, barra minn hekk, li l-provvista ta' servizzi u ta' kunsinna ta' oġġetti tista' titqies bħala "relatata mill-qrib" ma' oħrajn biss meta din għandha titqies ukoll bħala provvista' ta servizzi anċillari għall-provvista ta' servizzi prinċipali[7]. Madankollu, provvista ta' servizzi għandha titqies bħala provvista ta' servizzi anċillari għall-provvista ta' servizzi prinċipali biss meta din ma tikkostitwixxix għan fih innifsu iżda tirrappreżenta biss il-mezz sabiex wieħed jibbenefika fl-aħjar kundizzjonijiet possibbli mill-provvista ta' servizzi prinċipali[8]. Min-naħa l-oħra, dan jagħti x'jifhem li d-destinatarju tas-servizz prinċipali u tas-servizz anċillari għandu jkun identiku, inkella jiġu mogħtija effettivament żewġ servizzi (prinċipali) indipendenti.

30. Iżda din il-konklużjoni ma hijiex definittiva. Anki l-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(i) u tal-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT ma tistabbilixxix li servizzi pprovduti relatati mill-qrib iridu jikkostitwixxu servizzi anċillari pprovduti f'dan is-sens. Mid-*definizzjoni* tagħha, provvista ta' servizzi anċillari mhux indipendenti hija marbuta mad-destin tas-servizz prinċipali pprovdut (hawnhekk it-trattament għall-finijiet tal-VAT tas-"servizzi edukattivi") u għalhekk hija *essenzjalment* eżentata minnha. L-eżenzjoni separata, f'xi dispożizzjonijiet dwar eżenzjoni, ta' servizzi pprovduti relatati mill-qrib mal-provvista ta' servizz eżentata, kif stabbilita f'dispożizzjoni dwar eżenzjoni tat-taxxa, tagħmel sens biss jekk il-leġiżlatur tad-Direttiva kkunsidra li, proprjament, dawn is-servizzi pprovduti huma taxxabbli skont il-prinċipji ġenerali, iżda xorta waħda għandhom ikunu ttrattati bħala eżentati.

6 — Sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 46), tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 27).

7 — Sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 28), tas-6 ta' Novembru 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 34 *et seq*), tal-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia (C-394/04 u C-395/04, EU:C:2005:734 punt 17 *et seq*), tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-76/99, EU:C:2001:12, punt 27 *et seq*).

8 — Sentenza tat-22 ta' Ottubru 1998, Madgett u Baldwin (C-308/96 u C-94/97, EU:C:1998:496, punt 24 *et seq*), tas-6 ta' Novembru 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595 punt 34), tal-1 ta' Diċembru 2005, Ygeia (C-394/04 u C-395/04, EU:C:2005:734, punt 19).

31. Barra minn hekk, kienet anki l-Qorti tal-Ġustizzja li fil-kawża Horizon College[9] estendiet l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT għal servizzi pprovduti minn organu ta' edukazzjoni pprovduti lil organu ta' edukazzjoni ieħor (u għalhekk mhux direttament lill-alljievi). Bl-istess mod, fil-kawża Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club[10], il-Qorti tal-Ġustizzja estendiet essenzjalment l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, li iżda għandha formulazzjoni daqsxejn differenti, ukoll għal servizzi pprovduti lil terzi (jiġifieri dawk li ma jwettqux sport).

32. Għalhekk, l-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT jassumi li provvista ta' servizzi "relatata mill-qrib" ma hijiex sempliċement provvista ta' servizzi anċillari dipendenti, iżda provvista ta' servizzi (prinċipali) indipendenti. Iżda minħabba li din il-provvista ta' servizzi għadha f'konnessjoni daqshekk mill-qrib mal-provvista ta' servizzi (prinċipali) eżentata, din xorta waħda tkun koperta (b'mod eċċezzjonali) mill-eżenzjoni applikabbli għal dan is-servizz ipprovdut. Dan jispjega wkoll għalfejn l-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi, espressament u addizzjonalment għal dawn il-każijiet biss, li s-servizz prinċipali, li fih innifsu huwa indipendenti, huwa essenzjali għas-servizz ipprovdut (prinċipali) eżentat.

33. Permezz ta' tali aċċettazzjoni tal-provvista ta' servizzi "relatata mill-qrib" ma' oħra, servizzi pprovduti lil terzi esterni jistgħu, ukoll, jaqgħu iktar faċilment taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-dispożizzjoni ta' eżenzjoni milli f'każ ta' aċċettazzjoni bħala servizzi anċillari dipendenti. Madankollu, servizzi pprovduti li għadhom "[relatati] mill-qrib" għandhom jiġu distinti minn servizzi pprovduti li ma għadhomx "[relatati] mill-qrib". Hawnhekk huma sinjifikattivi s-sens u l-iskop tal-eżenzjoni.

2. Is-sens u l-iskop tal-eżenzjoni minn taxxa ta' tranżazzjonijiet relatati mill-qrib mas-"servizzi edukattivi"

34. Is-sens u l-iskop tal-eżenzjoni minn taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT huwa li l-aċċess għas-servizzi edukattivi – għall-benefiċċju tal-alljievi, tal-istudenti u tal-persuni f'taħriġ – ma jiġix jiswa wisq flus minħabba l-VAT[11]. Kif enfasizzaw il-Kummissjoni u r-Renju Unit fis-seduta, dan jaf ikun marbut mal-idea li t-taħriġ tal-individwi ma jservix għall-benefiċċju tagħhom biss, iżda wkoll għall-interess pubbliku (ara s-sottotitolu tal-Kapitolu 2 tat-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT).

35. L-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT jeskludu t-tnaqqis. Għaldaqstant, dawn qegħdin jipproduċu biss eżenzjoni parzjali tad-destinatarju tas-servizz ipprovdut. L-ammont tagħhom jiddependi mil-livell ta' VAT (li ma jitnaqqasx) ta' min jipprovdi s-servizz. Jekk fil-każ preżenti s-servizzi pprovduti tal-College kienu taxxabbli, dawn jibbenefikaw minn tnaqqis fir-rigward tal-prodotti mixtrija, b'tali mod li, fil-konfront ta' terzi, il-prezzijiet ikollhom jiżdiedu "biss" f'dak li jikkonċerna d-differenza bejn l-obbligazzjonijiet ta' taxxa u t-tnaqqis biex il-College jikseb l-istess riżultat ekonomiku[12].

36. Dan jixhed li l-iskop tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(i) tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex li jiffavorixxi lill-persuni taxxabbli kkonċernati (hawnhekk l-"istituzzjonijiet ta' edukazzjoni"). Fil-fatt, jirriżulta ekonomikament li l-eżenzjoni tiffavorixxi biss lill-benefiċjarju, li issa ser ikollu jħallas inqas VAT.

9 — Sentenza tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Sentenza tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

11 — Ara s-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388 punt 47), tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778 punt 26); ara, b'analoġija rigward l-Artikolu 13A(1)(b) tas-Sitt Direttiva, is-sentenza tal-11 ta' Jannar 2001, Il-Kummissjoni vs Franza (C-76/99, EU:C:2001:12 punt 23).

12 — Għall-kuntrarju tal-argument min-naħa tal-Kummissjoni, il-provvista ta' servizzi ta' ristorazzjoni bi ħlas li ma jkoprux l-ispejjeż, ma twassalx essenzjalment għal tnaqqis żejjed tat-taxxa tal-input inkwantu tali, billi x-xiri tal-ikel x'aktarx huwa fil-biċċa l-kbira suġġett għal rata tat-taxxa mnaqqsa, u dan jispjega l-interess tal-College fl-eżenzjoni.

37. Dan jikkorrispondi man-natura tal-VAT bħala taxxa fuq il-konsumatur, liema għandu jħallasha l-konsumatur finali u li għandu jbatiha dan biss [13]. Għaldaqstant, huwa diffiċli li tiġi ġġustifikata eżenzjoni tas-servizzi li huma kkonsmati direttament minn terzi u li huma sempliċement "prodotti" matul it-taħriġ.

38. Barra minn hekk, il-prinċipju tan-newtralità fiskali għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll fl-interpretazzjoni tal-eżenzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT. Dan jipprojbixxi, *inter alia*, li operaturi ekonomiċi, li jagħmlu l-istess tranżazzjonijiet, jiġu ttrattati b'mod differenti fil-kuntest tal-ġbir tal-VAT [14]. Mill-perspettiva tal-konsumatur finali (hawnhekk tat-terz), distinzjoni ta' jekk l-ikel kienx mittiekel f'ristorant normali jew inkella f'ristorant tat-taħriġ hija irrilevanti għall-ħlas tiegħu bil-VAT. Fiż-żewġ każijiet, il-konsumatur qiegħed jiġi moqdi u qiegħed jiġi servut l-ikel u fiż-żewġ każijiet dan qiegħed iħallas il-flus għal dan il-konsum. Il-fatt li f'ristorant tat-taħriġ eventwalment ikun hemm rata ogħla ta' żbalji – kif enfasizza wkoll ir-Renju Unit fis-seduta – jittieħed inkunsiderazzjoni biss permezz tal-ammont tal-eżekuzzjoni korrispettiva (fil-każ preżenti jitħallsu biss 80 % tal-ispejjeż għall-ikliet). Il-kwalità tas-servizz ta' ristorazzjoni ma tqajjimx dubju dwar l-eżistenza ta' tali servizz.

39. Fir-rigward tal-prinċipju tan-newtralità ma jistax ikun xieraq li l-konsumatur ma jbatix il-piż tal-VAT għas-sempliċi raġuni li fl-istess waqt qiegħed iseħħ ukoll it-taħriġ eżentat mogħti lil persuni oħrajn. Dan huwa validu wkoll jekk ir-ristorant tat-taħriġ u t-teatru tat-taħriġ ikunu effettivament disponibbli biss għal ċirku ristrett tal-pubbliku. Meta teżisti attività ekonomika fis-sens tas-sistema tal-VAT, hija irrilevanti restrizzjoni taċ-ċirku ta' klijenti għat-tassazzjoni korretta tal-klijenti – f'konformità mal-argument tal-Kummissjoni u tar-Renju Unit. Anki l-ospitalità fl-hekk imsejħin "member clubs" permezz ta' lukandier tikkostitwixxi attività ekonomika li hija suġġetta għall-prinċipju tan-newtralità. L-istess japplika għal ristorant li jaċċetta biss klijenti li l-ewwel ittra tagħhom hija "A". Dan xorta waħda jinsab f'kompetizzjoni ma' kull ristorant ieħor li għalih l-ewwel ittra tal-isem ma tagħmilx differenza. L-istess japplika fil-każ preżenti hawnhekk, fejn wieħed l-ewwel irid jirreġistra sabiex ikun eliġibbli bħala klijent.

B – *Fuq it-tieni domanda, ittri a sa d*

40. Id-domanda maqsuma fl-ittri a sa d tal-qorti tar-rinviju essenzjalment għandha l-għan li tiċċara l-kriterji ta' distinzjoni bejn provvista ta' servizzi li għadha relatata mill-qrib u provvista ta' servizzi li ma għadhiex relatata mill-qrib.

41. Fir-rigward ta' din id-distinzjoni għandu jiġi nnotat li, skont l-argument tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod strett, filwaqt li, skont ġurisprudenza reċenti, l-interpretazzjoni għandha torjenta ruħha partikolarment mas-sens u mal-iskop tad-dispożizzjoni [15]. Hekk il-Qorti tal-Ġustizzja ssostni espressament: "l-interpretazzjoni ta' dawn il-kliem għandha tkun konformi mal-għanijiet imħaddna mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti ta' newtralità fiskali. Għaldaqstant, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li l-kliem użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet stipulati fl-imsemmi Artikolu 132 għandhom jiġu interpretati b'mod li jipprivahom mill-effetti tagħhom" [16].

13 — Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400 punt 19), u tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722 punt 34); digriet tad-9 ta' Diċembru 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825 punt 21).

14 — Sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390 punt 20), tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 punt 30), tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276 punt 22).

15 — Sentenzi tal-21 ta' Marzu 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198 punt 23), tal-10 ta' Ġunju 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334 punt 30), tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343 punt 16), tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388 punt 47); tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

16 — Sentenzi tal-21 ta' Marzu 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198 punt 23), tal-10 ta' Ġunju 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334 punt 30), tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343 punt 16), tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388 punt 47); tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

42. Ma huwiex suffiċjenti li permezz tas-servizzi pprovduti lil terzi jitjieb sempliċement l-iskop tat-taħriġ. Pjuttost, kif speċifikat fl-Artikolu 134 tad-Direttiva tal-VAT, dawn is-servizzi għandhom ikunu essenzjali għat-tranżazzjonijiet li għalihom tapplika l-eżenzjoni. B'mod korrispondenti, fis-sentenza tagħha Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-implementazzjoni ta' proġetti bi ħlas fil-konfront ta' terzi esterni ma hijiex eżentata, anki jekk dawn jistgħu jitqiesu bħala utli ħafna għat-tagħlim universitarju iżda mhux indispensabbli biex jintlaħaq l-iskop immirat [17].

43. Il-fattur determinanti huwa jekk, minħabba tassazzjoni ta' din il-provvista ta' servizzi, l-aċċess għall-provvista ta' servizzi eżentata jispiċċax iqum iktar. Pereżempju l-kollaborazzjoni ta' żewġ impriżi direttament għall-benefiċċju tal-konsumatur finali li għandu jiġi eżentat mill-VAT, bħal fis-sentenza Horizon College [18]. Din is-sentenza kienet tikkonċerna l-kollaborazzjoni speċjalizzata ta' żewġ istituzzjonijiet ta' taħriġ għall-kisba ta' provvista ta' servizzi tal-input. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat il-provvista ta' servizzi bejn żewġ istituzzjonijiet ta' taħriġ eżentati bħala eżentata sabiex jiġi evitat li l-istudenti benefiċjarji jkunu suġġetti għall-VAT għas-sempliċi raġuni li s-servizz edukattiv ma jkunx ġie pprovdut direttament lilhom iżda biss b'mod indirett permezz ta' istituzzjoni ta' taħriġ oħra. Tali sitwazzjoni ma teżistix hawnhekk. F'dan il-każ, fin-naħa tal-output, qegħdin jiġu pprovduti fl-istess waqt servizzi ta' taħriġ bi ħlas lill-istudenti u servizzi ta' ristorazzjoni jew ta' teatru bi ħlas lil terzi.

44. Il-fatt li servizzi pprovduti jiġu kkunsidrati "biss" f'xi okkażjoni bħala xi tip ta' prodott fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi eżentata kif ukoll huma pprovduti lil terzi ma huwiex suffiċjenti għall-preżunzjoni tal-provvista ta' servizz "relatata mill-qrib". Dan għaliex hawnhekk it-tassazzjoni tal-prodotti ma żżidx l-ispejjeż għall-benefiċjarju tas-servizz (hawnhekk għall-istudenti biex ikollhom aċċess għal servizzi ta' taħriġ) [19]. Pjuttost, fil-każ preżenti, it-tassazzjoni tas-servizzi pprovduti "sempliċement" iżżid il-prezz għal aċċess għas-servizzi ta' ristorazzjoni u tat-teatru għall-klijenti tar-ristorant u tat-teatru [20]. Konsegwentement,ma teżistix provvista ta' servizzi relatata mill-qrib mas-servizz ta' taħriġ eżentat.

45. Finalment, dan ir-riżultat jikkorrispondi man-natura tat-taxxa fuq il-konsum tal-VAT. Jekk l-utent (konsumatur) għandu jkun suġġett għall-VAT f'konformità mal-flus li ntefqu għall-konsum, imbagħad wieħed għandu jistaqsi primarjament għaliex nefaq dawk il-flus. Iżda hawnhekk it-terz qiegħed iħallas din is-somma primarjament u direttament (jiġifieri f'rabta diretta) għall-ikla fir-ristorant (jew għall-produzzjoni tat-teatru) u mhux sabiex l-alljievi/l-istudenti jiġu mħarrġa.

VI – **Konklużjoni**

46. Għaldaqstant nipproponi li jingħataw ir-risposti li ġejjin għad-domandi preliminari tal-Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [qorti tal-appell (l-Ingilterra u Wales) (diviżjoni ċivili, ir-Renju Unit)]:

1) Tranżazzjonijiet relatati mill-qrib ma' oħrajn fis-sens tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, huma servizzi pprovduti indipendenti li t-tassazzjoni tagħhom iżżid ukoll il-prezz għal aċċess għal servizzi pprovduti li bħala tali huma eżentati. Taħt dawn ma taqax il-provvista, bi ħlas, ta' servizzi ta' ristorazzjoni u ta' divertiment minn stabbiliment ta' taħriġ lil membri tal-pubbliku li ma humiex id-destinatarji tas-servizz ta' taħriġ eżentat.

17 — Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 48).

18 — Sentenza tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 — Dan ikun il-każ, pereżempju, jekk l-istituzzjoni ta' taħriġ tbigħ materjal tat-taħriġ, imfassal minnha stess, lill-istudenti tagħha.

20 — F'dan ir-rigward jeżistu punti komuni ċari mas-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388).

2) Sabiex issir id-distinzjoni huwa determinanti (u ta' ħsara għall-eżistenza tal-eżenzjoni) li l-persuni benefiċjarji jkunu involuti fil-provvista lil konsumaturi oħrajn. Bl-istess mod huwa determinanti li t-terzi jħallsu l-eżekuzzjoni korrispettiva għall-konsum proprju tagħhom, jiġifieri mhux għall-għoti tat-tagħlim lill-istudenti. Fl-aħħar nett huwa determinanti wkoll li s-servizzi pprovduti lil terzi – kemm mill-perspettiva tagħhom kif ukoll mill-perspettiva tal-istudenti – isegwu għan indipendenti (provvista lil terzi) li jingħaqad mal-iskop tat-tagħlim li jibqa' eżentat minn taxxa.