SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

10 ta' Diċembru 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 132(1)(m) – Eżenzjoni ta' "ċertu servizzi marbuta mill-qrib ma' sport u edukazzjoni fiżika" – Effett dirett – Kunċett ta' "organizzazzjoniet li ma jagħmlux profitt [organu mingħajr skop ta' lukru]"

Fil-Kawża C-488/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Ġunju 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Lulju 2018, fil-proċedura

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

vs

Golfclub Schloss Igling eV,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn M. Vilaras, President tal-Awla, N. Piçarra (Relatur), D. Šváby, S. Rodin u K. Jürimäe, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Hogan,

Reġistratur: M. Krausenböck, Amministratriċi,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-23 ta' Settembru 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Golfclub Schloss Igling eV, minn J. Hoffmann u M. Mühlbauer, konsulenti fiskali,

– għall-Gvern Ġermaniż, inizjalment minn T. Henze u S. Eisenberg, sussegwentement minn J. Möller u S. Eisenberg, bħala aġenti,

– għall-Gvern Olandiż, minn M. Bulterman u M. de Ree, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u R. Pethke, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-7 ta' Novembru 2019,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-proċeduri bejn Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (l-Awtorità Fiskali, Kaufbeuren, fergħa ta' Füssen, il-Ġermanja) (iktar 'il quddiem l-"Awtorità Fiskali") u Golfclub Schloss Igling eV (iktar 'il quddiem il-"Golfclub") dwar id-deċiżjoni ta' din l-awtorità li tirrifjuta milli teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ċerti servizzi marbuta mill-qrib mal-prattika tal-golf ipprovduta mill-Golfclub lill-prattikanti ta' dan l-isport.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

4 It-Titolu IX ta' din id-direttiva, dwar l-eżenzjonijiet, jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat "Eżenzjonijet għal ċertu attivitajiet fl-interess pubbliku", li fih jinsabu l-Artikoli 132 sa 134 tal-imsemmija direttiva.

5 L-Artikolu 132(1)(m) u (n) ta' din l-istess direttiva jipprovdi:

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

[…]

(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;

(n) il-provvista ta' ċertu servizzi kulturali, u l-provvista ta' merkanzija marbuta mill-qrib magħhom, minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew minn korpi kulturali oħrajn rikonoxxuti mill-Istat Membru konċernat".

6 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"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;

[…]"

7 L-Artikolu 134 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

"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;

[...]".

Id-dritt Ġermaniż

L-UStG

8 Skont il-punt 1 tal-Artikolu 1(1) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-"UStG"), huma suġġetti għall-VAT il-provvisti ta' oġġetti u provvisti oħra ta' servizzi li imprenditur iwettaq fil-Ġermanja bi ħlas fil-kuntest tal-impriża tiegħu.

9 Skont l-Artikolu 4 tal-UStG:

"Fost it-tranżazzjonijiet, li jaqgħu taħt il-punt 1 tal-Artikolu 1(1), huma eżentati t-tranżazzjonijiet li ġejjin:

22. (a) konferenzi, korsijiet u avvenimenti oħra, ta' natura xjentifika jew edukattiva, organizzati minn persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt pubbliku, skejjel superjuri ta' amministrazzjoni u ekonomija, universitajiet popolari jew korpi li jsegwu għanijiet ta' utilità pubblika jew dawk ta' organizzazzjoni professjonali, jekk il-parti l-kbira tad-dħul jintuża biex jiġu koperti l-ispejjeż,

b) avvenimenti kulturali u sportivi oħra organizzati mill-operaturi msemmija fil-punt (a), fejn il-miżata tkun tikkonsisti f'miżati ta' reġistrazzjoni."

L-AO

10 L-Artikolu 52 tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxi), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-"AO"), intitolat "Għanijiet ta' utilità pubblika", jipprovdi:

"(1) Organu jkun iservi għan ta' utilità pubblika jekk l-attività tiegħu tkun intiża li tipprovdi b'mod altruwistiku lill-pubbliku ġenerali benefiċċji fil-qasam materjali, spiritwali jew morali. [...]

(2) Bla ħsara għall-kundizzjonijiet tal-paragrafu 1 suespost, dan li ġej għandu jiġi rrikonoxxut bħala promozzjoni tal-interess pubbliku:

[...]

21. il-promozzjoni tal-isport [...]

[...]"

11 L-Artikolu 55 tal-AO, intitolat "Altruwiżmu", jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Il-promozzjoni jew l-appoġġ ikun altruwist jekk ma jkunx jaqdi prinċipalment skopijiet ta' lukru, pereżempju, skopijiet kummerċjali jew skopijiet ekonomiċi oħra, u dment li jkunu ssodisfatti s-segwenti kundizzjonijiet:

[…]

2. Mat-tmiem tas-sħubija tagħhom fl-organu jew max-xoljiment ta' dan tal-aħħar, il-membri ma jistgħu jirċievu xejn iktar ħlief il-partijiet mill-kapital imħallas tagħhom u l-valur ġust tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji tagħhom.

[…]

4. Meta l-organu jiġi xolt, kemm jekk b'mod volontarju kif ukoll jekk le, jew meta dan tal-aħħar ikun tilef l-iskop korporattiv tiegħu, il-patrimonju tal-organu, sa fejn dan jeċċedi l-partijiet mill-kapital imħallsa mill-membri u l-valur ġust tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji tagħhom, jista' jintuża biss għal skopijiet li jagħtu lok għal vantaġġi fiskali (il-prinċipju ta' obbligu ta' użu statutorju tal-patrimonju). Din il-kundizzjoni tkun issodisfatta wkoll meta l-patrimonju jkollu jiġi ċedut lil organu ieħor li jibbenefika minn vantaġġi fiskali jew lil persuna ġuridika rregolata mid-dritt pubbliku għal skopijiet li jagħtu lok għal vantaġġi fiskali.

[…]"

12 Skont l-Artikolu 58 tal-AO, intitolat "Attivitajiet mhux taxxabbli":

"Il-vantaġġ fiskali ma huwiex eskluż mill-fatt li

[…]

8. organu jorganizza laqgħat soċjali li huma sekondarji meta mqabbla mal-attività tiegħu li tagħti lok għal vantaġġi fiskali,

9. assoċjazzjoni sportiva tippromwovi attivitajiet sportivi mħallsa minbarra dawk mhux imħallsa.

[…]"

13 L-Artikolu 59 tal-AO, intitolat "Kundizzjoni tal-vantaġġ fiskali", jipprovdi:

"Il-vantaġġ fiskali għandu jingħata jekk l-istatuti, l-att ta' stabbiliment jew xi att ieħor ta' kostituzzjoni (statuti fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet) li jiddeskrivu l-iskop tal-organu, jindikaw li dan l-iskop jissodisfa r-rekwiżiti tal-Artikoli 52 sa 55 u li huwa jsegwi esklużivament u direttament; il-ġestjoni effettiva għandha tkun konformi ma' dawn id-dispożizzjonijiet tal-istatut."

14 Skont l-Artikolu 61(1) tal-AO, intitolat "Obbligu ta' assenjazzjoni statutorja tal-patrimonju":

"L-obbligu ta' assenjazzjoni statutorja tal-patrimonju jkun suffiċjenti fil-livell fiskali (punt 4 tal-Artikolu 55(1)) jekk l-iskop li għalih il-patrimonju għandu jintuża, f'każ ta' xoljiment volontarju jew le tal-organu jew f'każ li dan jitlef l-iskop korporattiv tiegħu, ikun iddefinit b'mod suffiċjentement preċiż fl-istatuti b'tali mod li jkun jista' jiġi ddeterminat, fuq il-bażi tal-istatuti, jekk l-użu previst jagħtix lok għal vantaġġi fiskali."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Golfclub hija assoċjazzjoni rregolata mid-dritt privat li għandha bħala l-iskop tagħha ż-żamma u l-promozzjoni tal-golf. Għal dan l-iskop, hija tamministra korsa tal-golf u l-faċilitajiet assoċjati magħha, li hija tikri lil Golfz-Y-Betriebs-GmbH. Il-fondi ta' Golfclub jistgħu jintużaw biss għal finijiet konformi mal-istatuti tagħha, liema statuti jipprevedu li l-beni tal-assoċjazzjoni għandhom, fil-każ ta' xoljiment volontarju jew sfurzat, jiġu ttrasferiti lil persuna jew istituzzjoni maħtura mil-laqgħa ġenerali.

16 Fil-25 ta' Jannar 2011, Golfclub akkwistat l-ishma kollha ta' Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, għall-ammont ta' EUR 380 000. Sabiex tiffinanzja din it-tranżazzjoni, Golfclub ikkuntrattat self mingħand il-membri tagħha b'rata tal-imgħax annwali ta' 4 % u rimborsabbli b'rata ta' 5 % fis-sena.

17 Matul l-istess sena, Golfclub għamlet dħul li jammonta għat-total ta' EUR 78 615.02 mis-segwenti attivitajiet:

i) l-użu tal-korsa tal-golf;

ii) il-kiri ta' blalen tal-golf;

iii) il-kiri ta' caddies;

iv) il-bejgħ ta' stikek tal-golf;

v) l-organizzazzjoni u ż-żamma ta' tornej tal-golf u avvenimenti tal-golf li għalihom Golfclub irċeviet miżati ta' reġistrazzjoni.

18 L-awtorità fiskali rrifjutat li teżenta dawn l-attivitajiet mill-VAT. Hija qieset li, skont il-punt 22 tal-Artikolu 4 tal-UStG, huma biss il-miżati ta' reġistrazzjoni għal avvenimenti tal-golf li huma eżentati ġaladarba l-applikant ikun organu bi skop ta' utilità pubblika, fis-sens tal-Artikoli 51 *et seq.* tal-AO. Fl-opinjoni tagħha, dan ma huwiex il-każ ta' Golfclub li l-att ta' kostituzzjoni tagħha ma jinkludix regoli suffiċjentement preċiżi fir-rigward tal-assenjazzjoni statutorja tal-patrimonju tagħha f'każ ta' xoljiment. L-akkwist ta' Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH juri li Golfclub ma għandhiex esklużivament skop li ma huwiex ta' lukru.

19 Għaldaqstant, l-awtorità fiskali ħarġet avviż ta' impożizzjoni tal-VAT, li jissuġġetta l-imsemmija attivitajiet kollha għal din it-taxxa.

20 Dan l-avviż ta' taxxa ġie annullat mill-Finanzgericht München (il-Qorti tal-Finanzi ta' München, il-Ġermanja). Dik il-qorti qieset li Golfclub huwa organu mingħajr skop ta' lukru, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, u li din id-dispożizzjoni għandha effett dirett, li jobbliga lill-Istati Membri jeżentaw l-attivitajiet kollha li għandhom rabta stretta mal-prattika tal-isport eżerċitati minn tali organu.

21 L-awtorità fiskali ppreżentat rikors għal reviżjoni kontra dik is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja). Din tal-aħħar tqis li l-eżitu tal-kawża jiddependi, minn naħa, fuq il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandux effett dirett li jippermetti, konsegwentement, lil organi mingħajr skop ta' lukru li jinvokawh direttament quddiem il-qrati nazzjonali fl-assenza ta' traspożizzjoni fid-dritt nazzjonali jew fil-każ ta' traspożizzjoni skorretta tiegħu u, min-naħa l-oħra, fuq id-definizzjoni tal-kunċett ta' "organizzazzjonijiet [organi] mingħajr skop ta' lukru", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni.

22 Id-dubji tal-qorti tar-rinviju fuq il-punt dwar jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandux effett dirett jirriżultaw mis-sentenza tal-15 ta’ Frar 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punti 23 u 24), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 13A(1)(n) 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 Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 001, p. 23, iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”), li l-kliem tiegħu huwa simili għal dak tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, ma għandux tali effett.

23 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll fuq il-punt dwar jekk il-kunċett ta’ “organizzazzjoniet li ma jagħmlux profitt [organu li ma jagħmilx profitt]” fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi kkunsidrat bħala kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni Ewropea u, jekk dan ikun il-każ, jekk dan il-kunċett għandux jiġi interpretat fis-sens li jkopri biss l-organi li l-att ta’ kostituzzjoni tagħhom jipprevedi li, f’każ ta’ trasferiment lejn organu ieħor, dan tal-aħħar għandu wkoll ikun mingħajr skop ta’ lukru.

24 F’dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

“1. L-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (1), li jgħid li “[l]-provvista ta’ ċertu servizzi marbuta mill-qrib ma’ sport u edukazzjoni fiżika minn organizzazzjoniet li ma jagħmlux profitt [organi mingħajr skop ta’ lukru] lill persuni li jieħdu parti fl-isport jew fl-edukazzjoni fiżika”, għandu effett dirett, sabiex fl-assenza ta’ traspożizzjoni organi mingħajr skop ta’ lukru jkunu jistgħu jinvokawh direttament?

2. Fil-każ ta’ risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda: “organu mingħajr skop ta’ lukru” fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud jirreferi

– għal kunċett li għandu jiġi interpretat b’mod awtonomu mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni jew

– l-Istati Membri għandhom id-dritt jissuġġettaw l-eżistenza ta’ tali organu għall-osservanza ta’ kundizzjonijiet bħal dawk stabbiliti fl-Artikolu 52, flimkien mal-Artikolu 55, tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxa) (jew l-Artikoli 51 *et seq.* tal-Kodiċi tat-Taxxa fl-intier tagħhom)?

3) Fil-każ ta’ kunċett li għandu jiġi interpretat b’mod awtonomu mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni: organu mingħajr skop ta’ lukru fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud huwa meħtieġ li jadotta dispożizzjonijiet li jobbligawh, fil-każ ta’ xoljiment, jittrasferixxi l-assi disponibbli għalih lil organu ieħor mingħajr skop ta’ lukru li jippromwovi l-isport u l-edukazzjoni fiżika?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

25 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li għandu effett dirett, b’tali mod li, jekk il-leġiżlazzjoni ta’ Stat Membru li tittrasponi din id-dispożizzjoni teżenta biss mill-VAT numru limitat ta’ provvisti ta’ servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika, l-imsemmija dispożizzjoni tista’ tiġi invokata direttament quddiem il-qrati

nazzjonali minn organu mingħajr skop ta' lukru, sabiex jikseb l-eżenzjoni ta' provvisti oħra li huma marbuta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika li dan l-organu jipprovdi lill-persuni li jipprattikaw dawn l-attivitajiet u li ma humiex eżentati minn din il-leġiżlazzjoni.

26 Skont ġurisprudenza stabbilita, fil-każijiet kollha li fihom id-dispożizzjonijiet ta' direttiva jidhru, mill-perspettiva tal-kontenut tagħhom, inkundizzjonati u suffiċjentement preċiżi, l-individwi jistgħu jinvokawhom kontra Stat Membru quddiem il-qrati tiegħu, meta dan l-Istat Membru jkun naqas li jittrasponi d-direttiva fid-dritt nazzjonali fit-termini stabbiliti jew meta dan jittrasponiha b'mod skorrett (sentenza tal-15 ta' Frar 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punt 13 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 Dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni tkun inkundizzjonata meta din tistabbilixxi obbligu li ma huwa kkwalifikat b'ebda kundizzjoni u lanqas ma huwa ssubordinat, fl-implimentazzjoni jew fl-effetti tiegħu, għall-adozzjoni ta' xi miżura mill-istituzzjonijiet tal-Unjoni Ewropea jew mill-Istati Membri (sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 49 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

28 Din tkun suffiċjentement preċiża meta l-obbligu li hija tipprevedi jkun stabbilit f'termini inekwivoċi (sentenza tal-1 ta' Lulju 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 F'dan il-każ, mill-kliem stess tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-Istati Membri għandhom jeżentaw, bħala attivitajiet ta' interess ġenerali, "ċerti provvisti ta' servizzi", bil-kundizzjoni, minn naħa, li dawn ikollhom "rabta mill-qrib ma' sport u edukazzjoni fiżika" u, min-naħa l-oħra, li dawn jiġu pprovduti lill-"persuni li jieħdu parti fl-isport jew fl-edukazzjoni fiżika" minn "[organi] mingħajr skop ta' lukru" (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punti 21 u 22).

30 L-espressjoni "ċerti servizzi" tindika li din id-dispożizzjoni ma tistabbilixxix obbligu għall-Istati Membri li jeżentaw b'mod ġenerali l-provvisti kollha ta' servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika.

31 Konsegwentement, peress li l-imsemmija dispożizzjoni la tistabbilixxi lista eżawrjenti ta' provvisti ta' servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika li l-Istati Membri huma obbligati jeżentaw, u lanqas obbligu, għalihom, li jeżentaw il-provvisti kollha ta' servizzi li għandhom tali karatteristika, hija għandha tiġi interpretata fis-sens li tagħti lill-Istati Membri, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva essenzjalment fil-punti 35 u 38 tal-konklużjonijiet tiegħu, ċertu marġni ta' diskrezzjoni għal dan il-għan.

32 Il-Gvern Olandiż jikkunsidra li l-kelma "ċerti" li tinsab fl-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT timplika li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tapplika biss għall-provvista ta' servizzi li jissodisfaw iż-żewġ kundizzjonijiet li jirriżultaw minn din id-dispożizzjoni, imfakkra fil-punt 29 ta' din is-sentenza, kif ukoll il-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 134(a) ta' din id-direttiva, li skontha dawn il-provvisti ta' servizzi għandhom ikunu indispensabbli għat-twettiq tat-tranżazzjonijiet eżentati.

33 Madankollu, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punt 42 tal-konklużjonijiet tiegħu, tali interpretazzjoni ma tirriżultax mill-kliem tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, li jsemmi b'mod ċar "ċerti" provvisti ta' servizzi, u mhux "il-" provvisti jew il-provvisti "kollha" ta' servizzi li jissodisfaw iż-żewġ kundizzjonijiet stabbiliti f'din id-dispożizzjoni. Il-fatt li l-Artikolu 134(a) ta' din id-direttiva, imsemmi mill-Gvern Olandiż, jeskludi mill-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(m) tal-imsemmija direttiva l-provvisti ta' servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika, "meta dawn ma jkunux indispensabbli għat-twettiq tat-tranżazzjonijiet eżentati", huwa irrilevanti għal din l-interpretazzjoni. Fil-fatt, l-ewwel dispożizzjoni ma tħassarx iżda tillimita biss il-marġni ta' diskrezzjoni li l-Artikolu 132(1)(m) tal-istess direttiva jagħti

lill-Istati Membri sabiex jiddeterminaw il-provvisti ta' servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika, ipprovduti minn organu mingħajr skop ta' lukru, li għandhom jiġu eżentati mill-VAT skont din l-aħħar imsemmija dispożizzjoni.

34 Interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, fis-sens li, minkejja l-kelma "ċerti" użata sabiex jiddeskrivu l-provvisti li jikkostitwixxu t-tranżazzjoni li għandha tiġi eżentata, l-Istati Membri huma obbligati jeżentaw il-provvisti "kollha" li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika tista' testendi l-portata materjali tal-imsemmija eżenzjoni lil hinn minn din il-kelma, bi ksur tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi li t-termini użati għad-deskrizzjoni tal-eżenzjonijiet tal-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva għandhom jiġu interpretati b'mod strett (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' Frar 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Din l-interpretazzjoni letterali tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT hija iktar u iktar neċessarja peress li, mis-17-il tranżazzjoni eżentati skont il-punti (a) sa (q) tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT, huma biss dawk deskritti fil-punti (m) u (n) tal-imsemmi paragrafu li jirrigwardaw biss ċerti servizzi li għalihom jirreferu, peress li fil-punti l-oħra ta' dan il-paragrafu ma tintużax il-kelma "ċertu" jew kelma simili. Għaldaqstant, ħlief bi ksur tal-formulazzjoni stess ta' dawn il-punti l-oħra, din il-kelma ma tistax tiġi interpretata fis-sens li tirreferi sempliċement għall-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni li jirriżultaw mill-kliem tal-Artikolu 132(1)(m) u (n) ta' din id-direttiva.

36 Issa, fis-sentenza tal-15 ta' Frar 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), huwa preċiżament l-użu tal-kelma "ċertu" fil-kliem tal-Artikolu 13A(1)(n) tas-Sitt Direttiva – li jikkorrispondi għall-Artikolu 132(1)(n) tad-Direttiva tal-VAT – li wassal lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tikkunsidra li din id-dispożizzjoni tħalli lill-Istati Membri marġni ta' diskrezzjoni fid-determinazzjoni tal-provvisti ta' servizzi kulturali eżentati, u sabiex tiddeduċi li din id-dispożizzjoni ma tissodisfax il-kundizzjonijiet sabiex tkun tista' tiġi invokata direttament quddiem il-qrati nazzjonali (ara f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Frar 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punti 14, 16, 23 u 24).

37 Fid-dawl tax-xebh tal-kliem rispettiv tal-punti (m) u (n) tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT, dawn l-istess raġunijiet għandhom jintużaw għall-interpretazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(m) ta' din id-direttiva.

38 Interpretazzjoni koerenti ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet hija iktar u iktar iġġustifikata peress li l-provvisti marbuta mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika u l-provvisti ta' servizzi kulturali, ikkonċernati mill-eżenzjonijiet previsti, rispettivament, fil-punti (m) u (n) tal-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT, jikkostitwixxu t-tnejn attivitajiet ta' interess ġenerali ta' divertiment u ta' passatemp, li jiddistingwihom mill-attivitajiet ta' interess ġenerali koperti mill-ħmistax-il eżenzjoni l-oħra previsti fl-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva.

39 Tali interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT hija wkoll koerenti max-xogħlijiet preparatorji ta' din id-dispożizzjoni. Fil-fatt, fil-proposta inizjali dwar is-Sitt Direttiva, il-Kummissjoni Ewropea kienet issuġġeriet li t-tranżazzjonijiet li għandhom rabta diretta mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika minn dilettanti jiġu eżentati globalment mill-VAT. Madankollu, il-leġiżlatur tal-Unjoni billi introduċa l-espressjoni "ċerti servizzi li għandhom rabta mill-qrib ma' sport u edukazzjoni fiżika" fl-Artikolu 13A(1)(m) tas-Sitt Direttiva, li għalih jikkorrispondi l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, ta lill-Istati Membri marġni ta' diskrezzjoni sabiex jispeċifikaw il-kontenut materjali tal-imsemmija eżenzjoni.

40 Barra minn hekk, ma tista' tiġi dedotta l-ebda konklużjoni oħra mis-sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), tal-21 ta' Frar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), kif ukoll tad-19 ta' Diċembru 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Fil-fatt, minn naħa, dawn is-sentenzi ma jirrigwardawx il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandux effett dirett. Min-naħa l-oħra, għalkemm, fl-imsemmija sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja imponiet limiti fuq il-margni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri sabiex jiddeterminaw, b'mod partikolari, il-kwalità tal-benefiċjarji u l-mod ta' għoti tal-provvisti ta' servizzi eżentati skont din id-dispożizzjoni, madankollu hija ma kinitx adita bil-kwistjoni tal-margni ta' diskrezzjoni li għandhom l-Istati Membri sabiex jiddeterminaw il-provvisti li jistgħu jiġu eżentati skont din id-dispożizzjoni. Minn dan isegwi li dawn is-sentenzi ma jistgħux jiġu invokati insostenn tal-argument li d-dispożizzjoni inkwistjoni għandha effett dirett.

42 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma għandux effett dirett, b'tali mod li, jekk il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tittrasponi din id-dispożizzjoni teżenta biss mill-VAT numru limitat ta' provvisti ta' servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika, l-imsemmija dispożizzjoni ma tistax tiġi invokata direttament quddiem il-qrati nazzjonali, minn organu mingħajr skop ta' lukru, sabiex jikseb l-eżenzjoni ta' provvisti oħra li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika li dan l-organu jipprovdi lill-persuni li jipprattikaw dawn l-attivitajiet u li ma humiex eżentati minn din il-leġiżlazzjoni.

Fuq it-tieni u t-tielet domanda

43 Permezz tat-tieni u tat-tielet domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "[organu mingħajr skop ta' lukru]", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni, li jeżiġi li, fil-każ ta' xoljiment ta' tali organu, dan ma jkunx jista' jiddistribwixxi lill-membri tiegħu il-profitti li jkun għamel u li jeċċedu l-partijiet mill-kapital imħallsa minn dawn tal-aħħar kif ukoll il-valur ġust tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji pprovduti minnhom.

44 Il-qorti tar-rinviju tagħmel dawn id-domandi fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandu effett dirett. Madankollu, anki jekk din id-dispożizzjoni ma għandhiex dan l-effett dirett, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, għandha tkun il-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti risposta utli lill-qorti nazzjonali sabiex din tkun tista' tiddeċiedi l-kawża li għandha quddiemha. Għal dawn l-iskopijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tislet, mill-elementi kollha li tkun ipprovditilha l-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, ir-regoli u l-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu interpretazzjoni b'kunsiderazzjoni għas-suġġett tal-kawża prinċipali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 25 u 26).

45 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-qorti tar-rinviju ma għandhiex tevalwa biss jekk Golfclub tistax tinvoka direttament l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT quddiem il-qorti nazzjonali sabiex tikseb l-eżenzjoni mill-VAT għal provvisti ta' servizzi li għandhom rabta stretta mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika li ma humiex eżentati mill-UStG. Hija għandha tiddetermina wkoll jekk, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi li tikkonsisti fl-organizzazzjoni ta' avvenimenti tal-golf suġġetti għal miżati ta' reġistrazzjoni, li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 4(22)(b) tal-UStG, Golfclub tikkostitwixxix organu mingħajr skop ta' lukru, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT u tistax, bħala tali, tibbenefika minn tali eżenzjoni.

46 Skont il-ġurisprudenza li tistabbilixxi li l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni, li l-għan tagħhom huwa li jiġu evitati diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT minn Stat Membru għal ieħor (ara, b'mod partikolari, is-sentenza

tal-21 ta' Frar 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95l, punt 17), hemm lok li jitqies li l-kunċett ta' "organizzazzjoniet li ma jagħmlux profitt [organi mingħajr skop ta' lukru"] użat fl-Artikolu 132(1)(m) ta' din id-direttiva jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni.

47 Il-Qorti tar-rinviju tistaqsi b'mod iktar partikolari lill-Qorti tal-Ġustizzja fuq il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT jissubordinax il-klassifikazzjoni ta' organu mingħajr skop ta' lukru, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, għall-kundizzjoni li, fil-każ ta' xoljiment, tali organu għandu jittrasferixxi l-patrimonju tiegħu lil organu ieħor mingħajr skop ta' lukru ta' promozzjoni tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika.

48 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward tal-Artikolu 13A(1)(m) tas-Sitt Direttiva, li għalih jikkorrispondi l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, li l-klassifikazzjoni ta' organi "li ma jagħmlux profitt [mingħajr skop ta' lukru]", fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, għandha ssir fid-dawl tal-għan imfittex minnu, jiġifieri li dan l-organu ma għandux ikollu l-għan li jiġġenera profitti għall-membri tiegħu, kuntrarjament għall-għan ta' impriża kummerċjali. Peress li l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti kkonstataw li organu jissodisfa dan ir-rekwiżit fid-dawl tal-għan statutorju tiegħu, il-fatt li dan l-organu sussegwentement jagħmel profitti, anki jekk ifittixhom jew jiġġenerahom b'mod sistematiku, ma huwiex ta' natura li jpoġġi f'dubju l-klassifikazzjoni inizjali ta' dan l-organu, sakemm dawn il-profitti ma jitqassmux lill-membri tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punti 26 sa 28).

49 Bl-istess mod, il-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 133 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li l-Istati Membri jistgħu jissubordinaw, każ b'każ, l-għoti tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(m) ta' din id-direttiva lil organi li ma humiex dawk irregolati mid-dritt pubbliku, għall-kundizzjoni li "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". Il-kundizzjoni prevista fil-punt (a) tal-ewwel paragrafu ta' dan l-Artikolu 133 tikkorrispondi mal-elementi li jikkostitwixxu l-kunċett ta' "[organi mingħajr skop ta' lukru]", fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punt 33).

50 L-assenza ta' skop ta' lukru ta' dawn l-organi tippreżupponi li dawn tal-aħħar għandhom, matul l-eżistenza kollha tagħhom, inkluż waqt ix-xoljiment tagħhom, ma jiġġenerawx profitti għall-membri tagħhom. Kieku kien mod ieħor, tali organu jkun jista', fil-fatt, jevita dan ir-rekwiżit billi jiddistribwixxi lill-membri tiegħu, wara x-xoljiment tiegħu, il-profitti li jkun iġġenera mill-attivitajiet kollha tiegħu, filwaqt li jkun ibbenefika mill-vantaġġi b'mod partikolari fiskali marbuta ma' din il-klassifikazzjoni bħala "[organu mingħajr skop ta' lukru]".

51 Minn dan isegwi li jista' jiġi kklassifikat bħala "[organu mingħajr skop ta' lukru]", fis-sens tal-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT, biss dak l-organu li l-patrimonju tiegħu jiġi allokat b'mod kontinwu għat-twettiq tal-għan tiegħu u ma jistax jiġi ttrasferit lill-membri tiegħu wara x-xoljiment ta' dan l-organu sa fejn dan il-patrimonju jeċċedi l-partijiet tal-kapital imħallsa minn dawn il-membri u l-valur tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji mħallsa minnhom.

52 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni u għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "[organu mingħajr skop ta' lukru]", fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni, li jeżiġi li, fil-każ ta' xoljiment ta' tali organu, dan ma jkunx jista' jiddistribwixxi lill-membri tiegħu l-profitti li jkun għamel u li jeċċedu l-partijiet tal-kapital imħallsa minnhom kif ukoll il-valur tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji mħallsa minn dawn tal-aħħar.

Fuq l-ispejjeż

53 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik 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 (Ir-Raba’ Awla) taqta’ u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li ma għandux effett dirett, b’tali mod li, jekk il-leġiżlazzjoni ta’ Stat Membru li tittrasponi din id-dispożizzjoni teżenta biss mit-taxxa fuq il-valur miżjud numru limitat ta’ provvisti ta’ servizzi li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika, l-imsemmija dispożizzjoni ma tistax tiġi invokata direttament quddiem il-qrati nazzjonali, minn organu mingħajr skop ta’ lukru, sabiex jikseb l-eżenzjoni ta’ provvisti oħra li għandhom rabta mill-qrib mal-prattika tal-isport jew tal-edukazzjoni fiżika li dan l-organu jipprovdi lill-persuni li jipprattikaw dawn l-attivitajiet u li ma humiex eżentati minn din il-leġiżlazzjoni.**

2) **L-Artikolu 132(1)(m) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta’ “[organu mingħajr skop ta’ lukru]”, fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni, jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni, li jeżiġi li, fil-każ ta’ xoljiment ta’ tali organu, dan ma jkunx jista’ jiddistribwixxi lill-membri tiegħu l-profitti li jkun għamel u li jeċċedu l-partijiet tal-kapital imħallsa minnhom kif ukoll il-valur tas-suq tal-kontribuzzjonijiet mhux finanzjarji mħallsa minn dawn tal-aħħar.**

Firem