

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a patra)

10 decembrie 2020(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (m) – Scutirea «prestării anumitor servicii strâns legate de sport și de educația fizică» – Efect direct – Noțiunea de «organizații fără scop lucrativ»”

În cauza C-488/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 21 iunie 2018, primită de Curte la 25 iulie 2018, în procedura

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

împotriva

Golfclub Schloss Igling eV,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul M. Vilaras, președinte de cameră, domnii N. Piçarra (raportor), D. Šváby și S. Rodin și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna M. Krausenböck, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 septembrie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Golfclub Schloss Igling eV, de J. Hoffmann și M. Mühlbauer, consilieri fiscali;
- pentru guvernul german, inițial de T. Henze și S. Eisenberg, ulterior de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și R. Pethke, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 noiembrie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Administrația Fiscală Kaufbeuren, Biroul local Füssen, Germania) (denumită în continuare „Administrația Fiscală”), pe de o parte, și Golfclub Schloss Igling eV (denumit în continuare „Golfclub”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestei autorități de a refuza scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a anumitor servicii legate de practicarea golfului, furnizate de Golfclub practicanților acestui sport.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supus TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Titlul IX din această directivă, referitor la scutiri, cuprinde capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, în care figurează articolele 132-134 din directiva menționată.

5 Articolul 132 alineatul (1) literele (m) și (n) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și de educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică;

(n) prestarea anumitor servicii culturale, precum și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză.”

6 Articolul 133 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele [...] (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

(a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;

[...]”

7 Articolul 134 din această directivă are următorul cuprins:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele [...] (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

[...]"

Dreptul german

UStG

8 În temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „UStG”), sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și alte prestații de servicii pe care un întreprinzător le efectuează cu titlu oneros în cadrul activității sale.

9 Potrivit articolului 4 din UStG:

„Dintre operațiunile care fac obiectul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 sunt scutite:

22. a) conferințele, cursurile și alte evenimente de ordin științific sau educațional organizate de persoane juridice de drept public, școli superioare cu profil administrativ și economic, universități populare sau organisme care urmăresc obiective de interes public sau cele ale unei organizații profesionale, în cazul în care cea mai mare parte a veniturilor este utilizată pentru a acoperi cheltuielile acestora,

b) alte evenimente culturale și sportive organizate de operatorii menționați la litera a), în cazul în care încasările constau în taxe de participare.”

AO

10 Articolul 52 din Abgabenordnung (Codul fiscal), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „AO”), intitulat „Scopuri de interes public”, prevede:

„(1) O entitate este de interes public în cazul în care activitatea sa vizează și ajute în mod dezinteresat colectivitatea în domeniul material, spiritual sau moral. [...]

(2) Sub rezerva dispozițiilor alineatului (1) de mai sus, sunt recunoscute ca activități care ajută colectivitatea:

[...]

21. promovarea sportului [...]

[...]"

11 Articolul 55 din AO, intitulat „Activitate fără scop lucrativ”, prevede la alineatul (1):

„Acțiunile de promovare sau susținere sunt considerate fără scop lucrativ în cazul în care nu servesc scopurilor economice ale entității, de exemplu, scopuri comerciale sau alte scopuri lucrative, și dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

[...]

2. La încetarea calității de membru sau la dizolvarea ori lichidarea entității, membrii nu pot primi mai mult decât capitalul versat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.

[...]

4. În cazul în care entitatea este dizolvată sau lichidată ori în cazul în care scopul anterior al acesteia încetează să mai fie aplicabil, activele entității care depășesc valoarea participățiilor membrilor la capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură pot fi utilizate numai în scopuri scutite fiscal (principiul alocării activelor). Această cerință este, de asemenea, îndeplinită în cazul în care activele urmează să fie transferate către o altă entitate scutită fiscal sau unei persoane juridice de drept public pentru scopuri scutite fiscal.

[...]"

12 Potrivit articolului 58 din AO, intitulat „Activități care nu au un efect negativ asupra scutirilor fiscale”:

„Scutirile fiscale nu vor fi refuzate în cazul în care:

[...]

8. o entitate organizează evenimente sociale de importanță secundară în raport cu activitățile sale scutite fiscal,

9. o asociație cu profil sportiv promovează și activitățile sportive remunerate pe lângă activitățile sportive neremunerate,

[...]"

13 Articolul 59 din AO, intitulat „Condiții prealabile pentru acordarea scutirilor fiscale”, prevede:

„Scutirile fiscale se acordă dacă sunt prevăzute în statut, în contractul de societate sau în alte componente ale actului constitutiv (statut în sensul prezentelor dispoziții) care descriu scopul urmărit de entitate și care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 52-55 și sunt urmărite exclusiv și direct; activitatea propriu-zisă de administrare trebuie să respecte prevederile acestui statut.”

14 Potrivit articolului 61 alineatul (1) din AO, intitulat „Alocarea activelor în statut”:

„Se consideră că există o alocare suficientă a activelor în scopuri fiscale [articolul 55 alineatul (1) punctul 4] în cazul în care scopul pentru care vor fi utilizate activele în cazul în care entitatea este dizolvată sau lichidată sau în cazul în care scopul anterior al acesteia își încetează aplicabilitatea este definit în mod precis în statut astfel încât să se poată stabili pe baza statutului dacă scopul beneficiază sau nu de scutire fiscală.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Golfclub este o asociație de drept privat care are ca obiect social menținerea și promovarea golfului. Acest scop este dus la îndeplinire prin administrarea unui teren de golf și a anexelor acestuia, pe care le închiriază către Golfplatz Y-Betriebs GmbH. Fondurile Golfclub nu pot fi utilizate decât în scopuri conforme cu statutul său, iar acesta prevede că, în caz de dizolvare voluntară sau forțată, activele asociației sunt transferate unei persoane sau unei instituții desemnate de adunarea generală.

16 La 25 ianuarie 2011, Golfclub a achiziționat totalitatea părților sociale ale Golfplatz Y-Betriebs GmbH pentru suma de 380 000 EUR. Pentru a finanța această operațiune, Golfclub a

contractat împrumuturi de la membrii s?i cu o rat? anual? a dobânzii de 4 % ?i cu o rat? de rambursare de 5 % pe an.

17 În acela?i an, Golfclub a încasat venituri în valoare total? de 78 615,02 EUR din urm?toarele activit??i:

- (i) dreptul de utilizare a terenului de golf;
- (ii) cedarea cu împrumut a mingilor de golf;
- (iii) la închirierea de ma?inu?e;
- (iv) vânzarea de crose de golf;
- (v) organizarea de turnee ?i de evenimente de golf, pentru care Golfclub a încasat taxe de intrare pentru participare.

18 Administra?ia Fiscal? a refuzat s? scuteasc? de TVA activit??ile men?ionate. Aceasta a considerat c?, în temeiul articolului 4 alineatul (22) din UStG, numai taxele de participare la evenimente de golf sunt scutite, cu condi?ia ca solicitantul s? fie o organiza?ie de interes public, în sensul articolului 51 ?i urm?toarele din AO. În opinia sa, nu aceasta este situa?ia Golfclub, al c?rei act constitutiv nu con?ine prevederi suficient de precise în ceea ce prive?te alocarea activelor în caz de dizolvare. Achizi?ionarea Golfplatz?Y-Betriebs?GmbH ar demonstra c? Golfclub nu urm?re?te exclusiv un scop nelucrativ.

19 Administra?ia Fiscal? a emis, a?adar, o decizie de impunere a TVA?ului, supunând acestei taxe ansamblul activit??ilor men?ionate.

20 Respectiva decizie de impunere a fost anulat? de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania). Aceast? instan?? a apreciat c? Golfclub este o organiza?ie f?r? scop lucrativ, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, ?i c? dispozi?ia men?ionat? are un efect direct, care oblig? statele membre s? scuteasc? toate activit??ile strâns legate de sport desf??urate de o astfel de organiza?ie.

21 Administra?ia Fiscal? a declarat recurs împotriva hot?rârii amintite la Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania). Aceasta consider? c? solu?ionarea litigiului depinde, pe de o parte, de aspectul dac? articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are un efect direct care permite, în consecin??, unor organiza?ii f?r? scop lucrativ s? se prevaleze de acesta direct în fa?a instan?elor na?ionale în lipsa transpunerii în dreptul na?ional sau în cazul transpunerii incorecte a directivei ?i, pe de alt? parte, de defini?ia no?iunii de „organiza?ii f?r? scop lucrativ”, în sensul dispozi?iei men?ionate.

22 Îndoielile instan?ei de trimitere cu privire la aspectul dac? articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct decurg din Hot?rârea din 15 februarie 2017, British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117, punctele 23 ?i 24), în care Curtea a statuat c? articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (n) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), al c?rui mod de redactare este analog cu cel al articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, este lipsit de un asemenea efect.

23 Instan?a de trimitere ridic? problema dac? no?iunea de „organiza?ie f?r? scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, trebuie s? fie considerat? o no?iune autonom? de drept al Uniunii ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, dac? aceast? no?iune trebuie

interpretat? în sensul c? nu include decât organiza?iile al c?ror act constitutiv prevede c?, în caz de transfer c?tre o alt? organiza?ie, ca urmare a dizolv?rii sale, aceasta din urm? trebuie de asemenea s? urm?reasc? un scop nelucrativ.

24 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva TVA], potrivit c?ruia statele membre scutesc de la plata TVA?ului «prestarea anumitor servicii strâns legate de sport ?i de educa?ia fizic? de c?tre organiza?ii f?r? scop lucrativ persoanelor care practic? sportul sau educa?ia fizic?», are efect direct, astfel încât, în lipsa transpunerii, această dispozi?ie poate fi invocat? în mod direct de organiza?ii f?r? scop lucrativ?

2) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare: no?iunea de «organiza?ii f?r? scop lucrativ» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva TVA]:

– trebuie interpretat? în mod autonom, din perspectiva dreptului Uniunii, sau

– Statele membre sunt autorizate s? condi?ioneze calificarea unei asemenea organiza?ii de îndeplinirea unor cerin?e precum cele prev?zute la articolul 52 din [AO] coroborat cu articolul 55 din [AO] (sau la articolul 51 ?i urm?toarele din [AO] în ansamblu)?

3) În cazul în care această no?iune trebuie interpretat? în mod autonom, din perspectiva dreptului Uniunii: o organiza?ie f?r? scop lucrativ în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva TVA] trebuie s? dispun? de norme aplicabile în cazul dizolv?rii, potrivit c?rora aceasta are obliga?ia s? transfere patrimoniul de la momentul respectiv asupra unei alte organiza?ii f?r? scop lucrativ de promovare a sportului ?i a educa?iei fizice?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

25 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? are efect direct, astfel încât, dac? legisla?ia unui stat membru care transpune această dispozi?ie nu scute?te de TVA decât un num?r limitat de prest?ri de servicii strâns legate de sport ?i de educa?ia fizic?, dispozi?ia men?ionat? poate fi invocat? în mod direct în fa?a instan?elor na?ionale de o organiza?ie f?r? scop lucrativ, pentru a ob?ine scutirea altor presta?ii strâns legate de sport ?i de educa?ia fizic? pe care această organiza?ie le furnizeaz? persoanelor care practic? activit??ile men?ionate ?i pe care legisla?ia în cauz? nu le scute?te.

26 Potrivit unei jurispruden?e constante, în toate situa?iile în care dispozi?iile unei directive sunt, din punctul de vedere al con?inutului, necondi?ionate ?i suficient de precise, particularii sunt îndrept??i?i s? le invoce împotriva unui stat membru în fa?a instan?elor acestuia atunci când statul membru men?ionat s?a ab?inut de la transpunerea directivei în dreptul na?ional sau a transpus-o în mod incorect (Hot?rârea din 15 februarie 2017, British Film Institute, C?592/15, EU:C:2017:117, punctul 13 ?i jurispruden?a citat?).

- 27 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunț o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu depinde, în privința executării sau a efectelor sale, de intervenția vreunui act fie al instituțiilor Uniunii Europene, fie al statelor membre (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schifffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 49, precum și jurisprudența citată).
- 28 Aceasta este suficient de precisă atunci când obligația pe care o prevede este enunțată în termeni neechivoci (Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 29 În speță, din însuși modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA reiese că statele membre trebuie să scutească, cu titlu de activități de interes general, „prestarea anumitor servicii”, cu condiția ca acestea, pe de o parte, să fie „strâns legate de sport și de educația fizică” și, pe de altă parte, să fie furnizate „persoanelor care practic sportul sau educația fizică” de „organizații fără scop lucrativ” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punctele 21 și 22).
- 30 Expresia „anumit[e] servicii” indică faptul că această dispoziție nu stabilește o obligație a statelor membre de a scuti în general toate prestațiile de servicii strâns legate de sport și de educația fizică.
- 31 În consecință, având în vedere că dispoziția menționată nu prevede nici o listă exhaustivă de prestații de servicii strâns legate de sport și de educația fizică pe care statele membre sunt obligate să le scutească, nici o obligație a acestora de a scuti toate prestațiile de servicii care prezintă o astfel de caracteristică, ea trebuie interpretată în sensul că conferă statelor membre, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 35 și 38 din concluzii, o anumită marjă de apreciere în acest scop.
- 32 Guvernul neerlandez consideră că termenul „anumit[e]” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA presupune că scutirea prevăzută de această dispoziție nu se aplică decât prestațiilor de servicii care îndeplinesc cele două condiții care decurg din dispoziția menționată, amintite la punctul 29 din prezenta hotărâre, precum și condiția prevăzută la articolul 134 litera (a) din directiva amintită, potrivit căreia aceste prestații de servicii trebuie să fie indispensabile pentru efectuarea operațiunilor scutite.
- 33 Cu toate acestea, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 42 din concluziile sale, o astfel de interpretare nu reiese din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, care vizează în mod clar prestarea „anumitor” servicii, iar nu prestarea „serviciilor” sau prestarea „oricărui” servicii care îndeplinesc cele două condiții stabilite de această dispoziție. Faptul că articolul 134 litera (a) din directiva menționată, la care face referire guvernul neerlandez, exclude de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din directiva amintită prestațiile de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, „atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite”, nu are nicio incidență asupra acestei interpretări. Astfel, prima dispoziție nu elimină, ci doar limitează marja de apreciere pe care articolul 132 alineatul (1) litera (m) din aceeași directivă o conferă statelor membre pentru a determina prestațiile de servicii strâns legate de sport și de educația fizică furnizate de o organizație fără scop lucrativ care trebuie scutite de TVA în temeiul acestei din urmă dispoziții.
- 34 O interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA în sensul că, fără a aduce atingere termenului „anumit[e]” utilizat pentru a descrie prestațiile care constituie operațiunea care trebuie scutită, statele membre sunt înute să scutească „toate” prestațiile de

servicii strâns legate de sport și de educația fizică ar putea extinde domeniul de aplicare material al scutirii menționate dincolo de acest termen, cu încalcarea jurisprudenței Curții potrivit creia termenii folosiți pentru a descrie scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din această directivă sunt de strictă interpretare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 februarie 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punctul 17 și jurisprudența citată).

35 Această interpretare literală a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA se impune cu atât mai mult cu cât, dintre cele 17 operațiuni scutite în temeiul literelor (a)-(q) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, numai cele descrise la literele (m) și (n) ale alineatului menționat nu vizează decât anumite prestații la care se referă, termenul „anumit[e]” sau un termen similar nefiind utilizat la celelalte litere ale acestui alineat. Prin urmare, termenul menționat nu poate fi interpretat în sensul că face doar trimitere la condițiile de aplicare a scutirii care rezultă din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) literele (m) și (n) din această directivă fără a încalca însuși modul de redactare a celorlalte litere.

36 Or, în Hotărârea din 15 februarie 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), tocmai utilizarea termenului „anumite” în textul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din Așeza directivă – care corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (n) din Directiva TVA – este cea care a determinat Curtea să considere că această dispoziție lasă statelor membre o marjă de apreciere în stabilirea prestațiilor de servicii culturale scutite și să deducă de aici că dispoziția menționată nu îndeplinește condițiile pentru a putea fi invocată direct în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punctele 14, 16, 23 și 24).

37 Ținând seama de similitudinea formulărilor literelor (m) și, respectiv, (n) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, aceleași motive trebuie reținute pentru interpretarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă.

38 O interpretare coerentă a acestor două dispoziții este cu atât mai justificată cu cât prestațiile legate de sport și de educația fizică și prestațiile de servicii culturale vizate de scutirile prevăzute la literele (m) și, respectiv, (n) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA constituie, ambele, activități de interes general de divertisment și de recreere, ceea ce le distinge de activitățile de interes general vizate de celelalte 15 scutiri prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din această directivă.

39 O asemenea interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA este de asemenea coerentă cu lucrările pregătitoare ale acestei dispoziții. Astfel, în propunerea inițială referitoare la Așeza directivă, Comisia Europeană a sugerat scutirea globală de TVA a operațiunilor care au o legătură directă cu practicarea sportului sau a educației fizice de către amatori. Cu toate acestea, legiuitorul Uniunii, introducând expresia „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport sau de educația fizică”, la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așeza directivă, căruia îi corespunde articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, a conferit statelor membre o marjă de apreciere pentru a preciza conținutul material al scutirii menționate.

40 Pe de altă parte, nicio altă concluzie nu poate fi dedusă din Hotărârea din 16 octombrie 2008, *Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), din Hotărârea din 21 februarie 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), precum și din Hotărârea din 19 decembrie 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Astfel, pe de o parte, aceste hotărâri nu privesc problema dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct. Pe de altă parte, deși, în hotărârile menționate, Curtea a stabilit limitele marjei de apreciere a statelor membre pentru a stabili în special calitatea

beneficiarilor și modul de furnizare a serviciilor de servicii scutite în temeiul acestei dispoziții, ea nu era totuși sesizată cu problema marjei de apreciere de care dispun statele membre pentru a stabili prestațiile care pot fi scutite în temeiul acestei dispoziții. Rezultă că hotărârile respective nu pot fi invocate în susținerea argumentației potrivit căreia dispoziția în cauză are efect direct.

42 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu are efect direct, astfel încât, dacă legislația unui stat membru care transpune această dispoziție nu scutește de TVA decât un număr limitat de prestații de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, dispoziția menționată nu poate fi invocată în mod direct în fața instanțelor naționale de o organizație fără scop lucrativ pentru a obține scutirea altor prestații strâns legate de sport și de educația fizică pe care respectiva organizație le furnizează persoanelor care practic aceste activități și pe care legislația în cauză nu le scutește.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

43 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care impune ca, în cazul dizolvării unei astfel de organizații, aceasta să nu poată distribui membrilor și beneficiile pe care le realizase și care depășesc capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporurilor lor în natură.

44 Instanța de trimitere adresează aceste întrebări în ipoteza în care Curtea ar considera că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct. Totuși, chiar dacă această dispoziție nu are un astfel de efect, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. În acest scop, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și în special din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare având în vedere obiectul litigiului principal (a se vedea în special Hotărârea din 27 martie 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punctele 25 și 26).

45 În speță, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere nu trebuie să aprecieze numai dacă Golfclub poate invoca în mod direct în fața instanței naționale articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA pentru a obține scutirea de la plata TVA-ului pentru prestațiile de servicii strâns legate de sport și de educația fizică pe care UStG nu le scutește. Aceasta trebuie să stabilească de asemenea dacă, în ceea ce privește prestațiile de servicii care constau în organizarea de evenimente de golf supuse unor taxe de înscriere, care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 4 punctul 22 litera b) din UStG, Golfclub constituie o organizație fără scop lucrativ, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, și poate, în acest sens, să beneficieze de o astfel de scutire.

46 Conform jurisprudenței potrivit căreia scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca scop evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 17), este necesar să se considere că noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, utilizată la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii.

47 Instanța de trimitere solicită în special Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA subordonează calificarea drept organizație

f?r? scop lucrativ, în sensul acestei dispozi?ii, condi?iei potrivit c?reia, în cazul dizolv?rii, o astfel de organiza?ie trebuie s? î?i transfere patrimoniul unei alte organiza?ii f?r? scop lucrativ de promovarea sportului sau a educa?iei fizice.

48 Curtea a statuat, în ceea ce prive?te articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (m) din A ?asea directiv?, c?ruia îi corespunde articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, c? calificarea drept organiza?ie „f?r? scop lucrativ”, în sensul acestei prime dispozi?ii, trebuie s? fie efectuat? în raport cu scopul urm?rit de aceasta, ?i anume c? organiza?ia respectiv? nu trebuie s? aib? ca obiectiv generarea de profituri pentru membrii s?i, spre deosebire de obiectivul unei întreprinderi comerciale. În cazul în care instan?ele na?ionale competente au constatat c? un organism îndepline?te această cerin?? având în vedere obiectul s?u statutar, faptul c? organiza?ia în cauz? realizeaz? ulterior profituri, chiar dac? le urm?re?te sau le genereaz? în mod sistematic, nu este de natur? s? repun? în discu?ie calificarea ini?ial? a respectivei organiza?ii, atât timp cât aceste profituri nu sunt distribuite membrilor s?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punctele 26-28).

49 De asemenea, articolul 133 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA prevede c? statele membre pot acorda scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directiv? altor organisme decât cele de drept public, sub rezerva respect?rii, în fiecare caz în parte, a condi?iei ca acestea s? nu „urm?reasc? în mod sistematic ob?inerea unui profit, iar orice profituri eventuale [s?] nu se distribuie, ci [s?] se aloc[e] în scopul continu?rii sau îmbun?t?irii serviciilor prestate”. Condi?ia prev?zută la articolul 133 primul paragraf litera (a) corespunde elementelor constitutive ale no?iunii de „organiza?ie f?r? scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din această directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punctul 33).

50 Lipsa scopului lucrativ al organiza?iilor men?ionate presupune c? acestea din urm? trebuie, pe tot parcursul existen?ei lor, inclusiv la momentul dizolv?rii, s? nu genereze profituri pentru membrii lor. În caz contrar, o asemenea organiza?ie ar putea eluda astfel această cerin?? prin distribuirea c?tre membrii s?i, dup? dizolvare, a profiturilor pe care le?a generat prin ansamblul activit??ilor sale, beneficiind în acela?i timp de avantajele în special fiscale aferente acestei calific?ri drept „organiza?ii f?r? scop lucrativ”.

51 Rezult? c? nu poate fi calificat? drept „organiza?ie f?r? scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, decât organiza?ia al c?rei patrimoniu este afectat în mod continuu realiz?rii obiectului s?u social ?i nu poate fi transferat membrilor s?i dup? dizolvarea organiza?iei în m?sura în care acest patrimoniu dep??e?te capitalul v?rsat ?i valoarea echitabil? de pia?? a aporturilor lor în natur?.

52 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la a doua ?i la a treia întrebare c? articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? no?iunea de „organiza?ie f?r? scop lucrativ”, în sensul acestei dispozi?ii, constituie o no?iune autonom? de drept al Uniunii care impune ca, în cazul dizolv?rii unei astfel de organiza?ii, aceasta s? nu poat? distribui membrilor s?i beneficiile pe care le?a realizat ?i care dep??esc capitalul v?rsat ?i valoarea echitabil? de pia?? a aporturilor lor în natur?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

1) **Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? nu are efect direct, astfel încât, dac? legisla?ia unui stat membru care transpune această dispozi?ie nu scute?te de taxa pe valoarea ad?ugat? decât un num?r limitat de prest?ri de servicii strâns legate de sport ?i de educa?ia fizic?, dispozi?ia men?ionat? nu poate fi invocat? în mod direct în fa?a instan?elor na?ionale de o organiza?ie f?r? scop lucrativ pentru a ob?ine scutirea altor prest?ri strâns legate de sport ?i de educa?ia fizic? pe care respectiva organiza?ie le furnizeaz? persoanelor care practic? aceste activit??i ?i pe care legisla?ia în cauz? nu le scute?te.**

2) **Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? no?iunea de „organiza?ie f?r? scop lucrativ”, în sensul acestei dispozi?ii, constituie o no?iune autonom? de drept al Uniunii care impune ca, în cazul dizolv?rii unei astfel de organiza?ii, aceasta s? nu poat? distribui membrilor s?i beneficiile pe care le?a realizat ?i care dep??esc capitalul v?rsat ?i valoarea echitabil? de pia?? a aporturilor lor în natur?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.