

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

GERARDA HOGANA,

predstavljeni 7. novembra 2019(1)

Zadeva C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

proti

Golfclub Schloss Igling e. V.

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – Člen 132(1)(m) – Opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom – Neposredni učinek – Polje proste presoje, ki ga imajo države članice – Načelo davčne nevtralnosti – Načelo enakega obravnavanja – Pojem neprofitnih organizacij“

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2. Vložen je bil v okviru spora med Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (davčni urad Kaufbeuren z izpostavo Füssen, Nemčija) in društvom Golfclub Schloss Igling e.V. (v nadaljevanju: Golfclub), ki se nanaša na zavrnitev davčnega urada, da bi nekatere storitve, ki so tesno povezane z igranjem golfa in jih zagotavlja društvo Golfclub, oprostil davka na dodano vrednost (DDV).

3. Glavno vprašanje v tej zadevi je, ali je mogoče kljub temu, da besedilo člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 napotuje le na „določene storitve, ki so tesno povezane s športom“, šteti, da je ta določba dovolj natančna in brezpogojna ter ima zato neposredni učinek.

I. Pravo Unije

A. Direktiva 2006/112

4. Člen 132 Direktive Sveta 2006/112 določa:

„1. Države članice oprostiti naslednje transakcije:

[...]

(m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo;

(n) določene kulturne storitve in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge kulturne ustanove, ki jih priznava država članica[;]“

B. Nemško pravo

5. V skladu s členom 4(22) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) v različici, ki je bila objavljena 21. februarja 2005 (BGB1. 2005 I, str. 386), so davka oproščene naslednje transakcije:

„(a) predavanja, tečaji in druge znanstvene ali izobraževalne prireditve, ki jih organizirajo pravne osebe javnega prava, upravne in ekonomske višje šole, ljudske univerze ali ustanove, ki sledijo ciljem v javnem interesu ali ciljem poklicnih združenj, če so njihovi prihodki večinoma namenjeni kritju stroškov,

(b) druge kulturne in športne prireditve, ki jih organizirajo subjekti iz točke (a), če pristojbina pomeni pristojbino za udeležbo.“

6. Členi 51, 52, 55, 58, 59, 60 in 61 Abgabenordnung (davčni zakonik, v nadaljevanju: AO) so določali:

„Člen 51

Splošno

(1) Naslednje določbe se uporabljajo, če zakon pravni osebi dodeljuje davčne ugodnosti, ker ta sledi izključno in neposredno splošnokoristnim, dobrodelnim ali verskim namenom (nameni, za katere veljajo davčne olajšave). Pravna oseba pomeni pravne osebe, društva ali premoženjske sklade, kot so opredeljeni v zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Funkcionalne razčlenitve (oddelki) pravnih oseb se ne obravnavajo kot samostojni davčni subjekti.

[...]

Člen 52

Splošnokoristni nameni

(1) Pravna oseba sledi splošnokoristnim namenom, če je njena dejavnost usmerjena v nesebično spodbujanje splošne javnosti v materialnem, duhovnem ali moralnem pogledu. Če je krog oseb, ki so deležni spodbujanja, jasno zamejen, na primer s članstvom v družini ali pripadnostjo delovni sili podjetja, ali če bo zaradi opredelitve, zlasti glede na prostorske ali poklicne značilnosti, nujno trajno ostal majhen, ne gre za spodbujanje splošne javnosti. Zgolj to, da pravna oseba dodeli finančna sredstva pravni osebi javnega prava, še ne pomeni, da gre za spodbujanje splošne javnosti.

(2) Ob upoštevanju pogojev iz odstavka (1) se za spodbujanje splošne javnosti šteje naslednje:

[...]

21. spodbujanje športa (šah se šteje za šport);

[...]

Člen 55

Nesebična dejavnost

(1) Spodbujanje ali podpora se zagotavlja nesebično, če se na ta način ne uresničujejo v prvi vrsti lastni gospodarski nameni, na primer komercialni ali drugi pridobitni nameni, in če so izpolnjeni naslednji pogoji:

1. Finančna sredstva pravne osebe se lahko uporabijo samo za namene, ki so skladni s statutom. Člani ali partnerji (člani za namene teh določb) ne smejo biti udeleženi v dobičku in kot člani tudi ne smejo prejemati nobenih drugih prejemkov iz finančnih sredstev pravne osebe. Pravna oseba svojih finančnih sredstev ne sme uporabiti niti za neposredno niti posredno spodbujanje ali podpiranje političnih strank.
2. Ob prenehanju članstva ali prenehanju ali likvidaciji pravne osebe člani ne smejo prejeti več kot svoje vplačane kapitalske deleže in pošteno tržno vrednost svojih prispevkov v naravi.
3. Pravna oseba ne sme nobeni osebi zagotoviti ugodnosti v obliki izdatkov, ki niso povezani z namenom pravne osebe, ali nesorazmerno visokih plačil.
4. Če pravna oseba preneha ali je likvidirana ali če njen dotedanji namen preneha obstajati, se lahko premoženje pravne osebe, ki presega vplačane kapitalske deleže članov in pošteno tržno vrednost njihovih prispevkov v naravi, uporabi samo za namene, za katere veljajo davčne olajšave (načelo namembnosti premoženja). Ta zahteva je izpolnjena tudi, če se bo premoženje preneslo na drugo pravno osebo, za katero veljajo davčne olajšave, ali drugo osebo javnega prava za namene, za katere veljajo davčne olajšave.
5. Pravna oseba mora svoja finančna sredstva ob upoštevanju člena 62 načeloma nemudoma porabiti za namene, določene v njenem statutu, za katere veljajo davčne olajšave. Ustrezna uporaba je tudi uporaba finančnih sredstev za pridobitev ali izdelavo premoženja, ki služi namenom, določenim v statutu. Šteje se, da so bila finančna sredstva nemudoma porabljena, če se za namene, določene v statutu, za katere veljajo davčne olajšave, uporabijo najpozneje v dveh koledarskih ali poslovnih letih po njihovem prilivu.

[...]

Člen 58

Dejavnosti, ki nimajo negativnega vpliva na upravičenost do davčne olajšave

Upravičenost do davčne olajšave ni izključena, če

[...]

8. pravna oseba organizira družabne dogodke, ki so glede na njene dejavnosti, za katere veljajo davčne olajšave, drugotnega pomena,

9. športno društvo poleg neplačanih spodbuja tudi plačane športne dejavnosti,

[...]

člen 59

Pogoji za davčne olajšave

Davčna olajšava se dodeli, če je iz statuta, akta fundacije ali drugega ustanovnega akta (statut za namene teh določb) razvidno, kateremu namenu pravna oseba sledi, da ta namen ustreza zahtevam iz členov od 52 do 55 ter da se uresničuje izključno in neposredno; dejansko vodenje dejavnosti mora ustrezati tem določbam statuta.

člen 60

Zahteve v zvezi s statutom

(1) Nameni, navedeni v statutu, in način njihovega uresničevanja morajo biti določeni tako natančno, da je mogoče na podlagi statuta preveriti, ali so izpolnjeni statutarni pogoji za davčne olajšave. Statut vsebuje merila iz Priloge 1.

(2) Statut mora biti skladen s predpisanimi zahtevami v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom na dobiček iz poslovanja v celotnem odmernem obdobju, v zvezi z drugimi davki pa ob nastanku davčne obveznosti.

člen 61

Namenska vezava premoženja v statutu

(1) Šteje se, da je zagotovljena zadostna vezanost premoženja za davčne namene (člen 55(1)(4)), če je namen, za katerega se premoženje uporabi, če pravna oseba preneha ali je likvidirana ali če njen dotedanji namen preneha obstajati, v statutu tako natančno opredeljen, da je mogoče na podlagi statuta preveriti, ali za tak namen uporabe veljajo davčne olajšave.

(2) (razveljavljeno)

(3) Če se določba o namenski vezavi premoženja pozneje spremeni tako, da ni več skladna z zahtevami iz člena 55(1)(4), se šteje, da je bila od začetka nezadostna za davčne namene. Člen 175(1), prvi stavek, točka 2, se uporablja ob upoštevanju, da se odločbe o odmeri davka lahko izdajo, razveljavijo ali spremenijo, če se nanašajo na davke, ki so nastali v desetih koledarskih letih pred spremembo določbe o namenski vezavi premoženja.“

II. Ozadje spora

7. Golfclub je registrirano društvo, ki v letu 2011, na katero se nanaša spor, ni imelo statusa društva v javnem interesu v smislu člena 51 in naslednjih AO. Namen društva je v skladu z njegovim statutom promocija in spodbujanje golfa. V ta namen upravlja igrišče za golf s pripadajočo opremo, ki ga daje v najem družbi Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (v nadaljevanju: Golfplatz). V skladu s členom 13(3) statuta društva se njegova sredstva v primeru prostovoljnega ali prisilnega prenehanja prenesejo na osebo ali ustanovo, ki jo določi skupščina.

8. Društvo Golfclub je 25. januarja 2011 kupilo družbo Golfplatz za 380.000 EUR. Za financiranje te operacije je društvo Golfclub od svojih članov najelo posojila s 4-odstotno letno obrestno mero in jih odplačevalo v obrokih v višini 5 % letno.

9. V istem letu je društvo Golfclub doseglo prihodke v skupnem znesku 78.615,02 EUR od naslednjih dejavnosti:

- (i) uporabe igrišča za golf;
- (ii) izposoje žogic za golf;
- (iii) dajanja vozil za golf v najem;
- (iv) prodaje palic za golf;
- (v) organizacije in izvedbe golf turnirjev in prireditev, v okviru katerih je društvo Golfclub pobiralo startnino za sodelovanje.

10. Davčni urad zavrača oprostitev teh dejavnosti plačila DDV na podlagi tega, da so v skladu s členom 4(22) UStG oprošene samo pristojbine za udeležbo in da se ta oprostitev tudi za organizacijo in izvedbo golf turnirjev ne sme uporabljati, ker društvo Golfclub nima statusa organizacije v javnem interesu v smislu člena 51 in naslednjih AO. V njegovem statutu namreč niso bila določena dovolj jasna pravila, kar zadeva zakonsko določeno dodelitev premoženja v primeru prenehanja, nakup družbe Golfplatz pa dokazuje, da društvo nima izključno neprofitnega namena.

11. Odločbo, ki jo je davčni urad sprejel v zvezi z društvom Golfclub, je Finanzgericht München (finančno sodišče München, Nemčija) razglasilo za ničeno z obrazložitvijo, da je Golfclub neprofitna organizacija v smislu člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 in da ta določba, ki ima neposredni učinek, od držav članic zahteva, da oprostijo vse dejavnosti neprofitne organizacije, ki so tesno povezane s športom.

III. Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odločbe

12. Davčni urad je zoper sodbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložil revizijo pri predložitvenem sodišču. To sodišče meni, da je izid spora na eni strani odvisen od tega, ali ima člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 neposredni učinek in se torej neprofitne organizacije lahko neposredno sklicujejo na to določbo v primeru nepravilnega prenosa navedene direktive. Na drugi strani spor zadeva pomen pojma „neprofitne organizacije“, ki se uporablja v isti določbi.

13. V zvezi s prvim vprašanjem nacionalno sodišče pojasnjuje, da se sprašuje, ali ima člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 neposredni učinek, saj je Sodišče Evropske unije v sodbi z dne 15. februarja 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, točki 23 in 24), ugotovilo, da člen 13(A)(1)(n) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (v nadaljevanju: Šesta direktiva) nima neposrednega učinka. Sodišče se je namreč na poti do te rešitve oprlo predvsem na dejstvo, da se ta določba tako kot člen 132(1)(m) nanaša na „določene storitve“, s čimer je državam članicam priznana diskrecijska pravica, da se odločijo, katere storitve so oprošene. Zato je Sodišče odločilo, da ta določba ne izpolnjuje pogojev, ki bi omogočali neposredno sklicovanje nanjo pred nacionalnimi sodišči.

14. V zvezi z drugim vprašanjem se nacionalno sodišče sprašuje, ali je treba pojem „neprofitna organizacija“, ki se uporablja v členu 132(1)(m) Direktive 2006/112, šteti za avtonomen pojem prava Evropske unije, in če je tako, ali ga je treba razlagati tako, da je pogoj za priznanje

neprofitne organizacije navedba v njenem statutu, da mora v primeru prenosa sredstev na drugo organizacijo tudi zadnjenavedena imeti neprofitne namene.

15. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali ima člen 132(1)(m) [Direktive 2006/112], v skladu s katerim [države članice oprostitijo] ‚določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo‘, neposredni učinek, tako da se lahko neprofitne organizacije, če ta določba ni bila prenesena v nacionalno zakonodajo, nanjo neposredno sklicujejo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre pri ‚neprofitni organizaciji‘ v smislu člena 132(1)(m) [Direktive 2006/112] za

– pojem, ki ga je treba v okviru prava Unije razlagati avtonomno, ali

– pa so države članice pristojne, da obstoj take organizacije pogojujejo z izpolnjevanjem pogojev, kakršni so tisti v členu 52 v povezavi s členom 55 Abgabenordnung (davčni zakonik) (ali v členu 51 in naslednjih Abgabenordnung kot celoti)?

3. Če gre za pojem, ki ga je treba v okviru prava Unije razlagati avtonomno: ali mora neprofitna organizacija v smislu člena 132(1)(m) [Direktive 2006/112] razpolagati s pravili za primer njenega prenehanja, v skladu s katerimi mora svoje tedaj obstoječe premoženje prenesti na drugo neprofitno organizacijo za spodbujanje športa in telesne vzgoje?“

IV. Analiza

16. Kot je zahtevalo Sodišče, bom v teh sklepnih predlogih svoja stališča omejil na prvo vprašanje.

17. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali ima člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 neposredni učinek in se torej lahko posamezniki sklicujejo nanj pred nacionalnimi sodišči.

18. Uvodoma je treba spomniti, da se posamezniki lahko sklicujejo na določbo pred nacionalnimi sodišči zoper državo članico, zlasti če ta direktive ni prenesla v nacionalno pravo v roku ali če je ni prenesla pravilno, če je navedena določba brezpogojna in dovolj natančna.(2)

19. Določbo prava Unije je treba šteti za brezpogojno, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali uinki niso odvisni od nobenega akta institucij Evropske unije ali držav članic.(3) Da bi se določba štela za dovolj natančna, mora biti v njej navedena obveznost opisana z enopomenskimi in brezpogojnimi izrazi.(4)

20. V zvezi s členom 132(1)(m) Direktive 2006/112 obstoječa sodna praksa že določa smernice o tem, kako je treba odgovoriti na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče.

A. Analiza ob upoštevanju obstoječe sodne prakse Sodišča

21. Zgodnja sodna praksa Sodišča v zvezi s členom 132(1)(m) Direktive 2006/112, kot so sodbe z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571); z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), in z dne 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), bi lahko na prvi pogled dajala vtis, da so države članice zavezane oprostiti vse storitve, ki so tesno

povezane z ukvarjanjem s športom in jih zagotavljajo neprofitne organizacije. Vendar menim, da podrobnejša analiza teh sodb pokaže, da to dejansko ne drži.

22. V sodbi z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 27), je Sodišče razsodilo, da „ni namen člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive ta, da bi bila oprostitev iz te določbe določen samo za nekatere vrste športa, ampak se nanaša na ukvarjanje s športom na splošno [...]“. Osrednje vprašanje v tej zadevi je bilo, ali so članarine, ki jih hokejski klubi plačujejo England Hockey v zameno za storitve te organizacije, obdavčene z DDV.

23. V okviru odgovora na prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, je Sodišče najprej razsodilo, da opravljanje storitev v smislu sedanjega člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 zajema storitve, ki se s formalnega vidika opravijo ne le za fizične osebe, ampak tudi za pravne osebe in neregistrirana združenja, pri čemer jih morajo zlasti koristiti osebe, ki se ukvarjajo s športom. V nasprotnem primeru bi bila namreč „oprostitev iz te določbe odvisna od obstoja pravnega razmerja med ponudnikom storitev in osebami, ki se s športom ukvarjajo v okviru take strukture“. Taka ugotovitev bi bila v nasprotju s celotnim namenom te oprostitev.

24. Sodišče je nato obravnavalo drugo vprašanje, in sicer, ali lahko države članice sistem oprostitev iz člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 omejijo na storitve, ki se opravijo samo za posameznike, ki se ukvarjajo s športom. V točki 39 je razsodilo, da ta direktiva državam članicam ne omogoča „izključiti neke skupine prejemnikov“, ker v zvezi s tem državam članicam ni bila dana nobena diskrecijska pravica.

25. Podobno je Sodišče v sodbi z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), v točki 21 razsodilo, da namen člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 „ni omejiti oprostitev, ki jo določa, zgolj na nekatere vrste športa“. Sodišče je zato v točki 25 razsodilo, da „je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe“. (5) V vsakem primeru že permissivna ubeseditev („je mogoče“), ki jo je Sodišče uporabilo v tej točki, kaže, da imajo države članice pri tem diskrecijsko pravico. Domnevamo lahko, da bi Sodišče, če bi se zadevna določba štela za brezpogojno, to tudi izrazilo z uporabo obvezujočih besed, na primer „je treba“.

26. Če se za trenutek ustavim pri tej točki, se zdi, da je Sodišče v teh dveh zadevah upoštevalo tiho predpostavko, da člen 132(1)(m) sam po sebi uinkuje neposredno. Opozoriti pa je treba tudi, da vprašanje neposrednega uinka Sodišču ni bilo izrecno postavljeno in ga Sodišču v nobeni od teh zadev ni bilo treba obravnavati.

27. Ker se sodbi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) ter Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) nista izrecno nanašali na obstoj diskrecijske pravice držav članic pri odločanju, katere storitve so oproščene, niti na brezpogojno naravo člena 132(1)(m), tako menim, da iz teh sodb ni mogoče sklepati, kakšen naj bo odgovor na obravnavano vprašanje o neposrednem uinku te določbe. Sam menim, da je treba ti sodbi razumeti tako, da nekaterih športnih dejavnosti ni mogoče vnaprej izključiti iz področja uporabe te določbe zgolj zato, ker ne izpolnjujejo posebnega pogoja, ki je bil obravnavan v vsaki od teh zadev.

28. Sodišče je v sodbi z dne 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, točka 32), v odgovor na prvih pet vprašanj predložitvenega sodišča menilo, da „je treba člen 134(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne izključuje oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive za storitve, s katerimi nepridobitna organizacija, ki upravlja golf igrišče in ponuja sistem članstva, zagotavlja obiskovalcem, ki niso člani te organizacije, pravico do uporabe golf igrišča“. Vendar določba, ki je bila sporna v sodbi Bridport and West Dorset Golf Club, ni bil člen 132(1)(m), temveč člen 134(b) Direktive 2006/112. (6) Ker člen 134(b) države

Žalnice omejuje glede tega, da opravljanje nekaterih storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, izključi na podlagi Žlena 132(1)(m), je Sodišče svoje razlogovanje implicitno, vendar nujno, oprlo na premiso, da so pogoji za uporabo te določbe izpolnjeni.

29. Zato ni mogoče trditi, da je Sodišče dejansko obravnavalo povsem drugo vprašanje, ali Žlen 132(1)(m) uinkuje neposredno. Iz tega torej sledi, da tudi na podlagi te sodbe ni mogoče priti do upoštevnihi ugotovitev, vsaj kar zadeva ključno vprašanje obravnavane zadeve.

30. Ta analiza posameznih primerov iz prejšnje sodne prakse zdaj praktično v nobenem primeru ni pomembna, ker je Sodišče od takrat vsaj v dveh sodbah, in sicer z dne 13. julija 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), in z dne 15. februarja 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), izrecno sprejelo stališče, iz katerega je jasno razvidno, da Žlen 132(1)(m) državam Žlanicam pušča diskrecijsko pravico glede obsega njihovih pooblastil za oprostitev doloženih storitev, ki so tesno povezane s športom. Obstoj take diskrecijske pravice že sam po sebi pomeni, da določb Žlena 132(1)(m) ni mogoče šteti za brezpogojne. Ker je zahteva po brezpogojnosti pogoj za uporabo doktrine neposrednega uinka, sledi, da Žlena 132(1)(m) ni mogoče šteti za določbo z neposrednim uinkom. To ugotovitev je mogoče ponazoriti s preužitvijo teh dveh sodb.

31. Prvič, v sodbi z dne 15. februarja 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), je Sodišče razsodilo, da je treba Žlen 13(A)(1)(n) Šeste direktive, ki je bil pozneje nadomeščen z enakimi določbami Žlena 132(1)(n) Direktive 2006/112, „razlagati tako, da nima neposrednega uinka, tako da bi se oseba javnega prava ali druga kulturna ustanova [...] lahko neposredno sklicevala na to določbo v primeru neprenosa“.

32. Sodišče je zlasti poudarilo, da izraz „določene kulturne storitve“, ki je uporabljen v tej določbi, „ne zahteva oprostitve vseh kulturnih storitev, tako da lahko države Žlanice za ‚določene‘ storitve določijo oprostitve, druge pa obdavčijo z DDV“. (7) Sodišče je tako menilo, ker, prvič, „taka razlaga ne ustreza običajnemu pomenu izraza ‚določene‘, ki je uporabljen v Žlenu 13(A)(1)(n) Šeste direktive, in [...] uporabi tega izraza v okviru te določbe jemlje polni uinek“. (8) Drugič, zakonodajalec Unije je v zvezi s Žlenom 13(A)(1)(n) Šeste direktive izrecno zavrnil prvotni predlog Evropske komisije, da se zadevne storitve usklajeno in natančno določijo. (9) Tretjič, odločitev zakonodajalca Unije, da državam Žlanicam omogoči diskrecijsko pravico, da določijo, katere storitve je treba oprostiti, je mogoče pojasniti z veliko raznovrstnostjo kulturnih tradicij in regionalnih dediščin znotraj Unije in vseh celo znotraj ene države Žlanice. (10)

33. Bistveno pa je, da je Sodišče ugotovilo, da obstoj diskrecijske pravice za oprostitve „doloženih“ kulturnih storitev pomeni, da ta določba ne izpolnjuje pogojev, ki so potrebni za uporabo doktrine neposrednega uinka. (11)

34. Drugič, Sodišče je v sodbi z dne 13. julija 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, točka 19), zavrnilo trditev, da ima zahteva, da morajo države Žlanice vse storitve, ki so tesno povezane z ukvarjanjem s športom, v smislu Žlena 132(1)(m) Direktive 2006/112 obdavčiti z DDV, neposredni uinek, ker bi bilo to „v nasprotju z besedilom tega Žlena 132(1)(m) [...], ki vključuje ‚določene‘ storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo“.

35. Vse te preudarke je mogoče uporabiti tudi v primeru člena 132(1)(m) Direktive 2006/112, saj tudi ta določba navaja pooblastilo za oprostitev „določenih“ storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo. Dejstvo, da imajo države članice v zvezi s tem diskrecijsko pravico, ni združljivo z zahtevo po brezpogojnosti, ki je pogoj za uporabo doktrine neposrednega učinka. Zato menim, da glede na razlogovanje Sodišča v sodbah *British Film Institute in London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 ni mogoče šteti za dovolj natančnega in brezpogojnega, da bi imel neposredni učinek.

B. Analiza glede na splošno sprejete metode razlage

36. Vsaka analiza člena 132(1)(m) glede na metode razlage, ki jih Sodišče tradicionalno uporablja in temeljijo na besedilu, sobesedilu in cilju zadevne določbe, prav tako vodi do istega sklepa.

1. Besedilo člena 132(1)(m)

37. Člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 določa, da države članice oprostitijo DDV „določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

38. Ker besedilo te določbe navaja, da bi morale države članice oprostiti *določene* storitve – in ne, naj poudarim, *vseh* storitev – ki so tesno povezane z ukvarjanjem s športom, je jasno, da imajo države članice v zvezi s tem določeno diskrecijsko pravico. V skladu s tem lahko določijo, katere storitve, povezane z ukvarjanjem s športom ali telesno vzgojo, ki jih opravljajo neprofitne organizacije, želijo oprostiti.

39. Vendar nizozemska vlada v svojih pisnih stališjih trdi, da besede „določene“ ne bi smeli razlagati v smislu „nekateri, vendar ne vseh“, temveč kot poudarek, da se ta oprostitev uporablja samo za storitve, ki so tesno povezane z ukvarjanjem s športom, ki ga zagotavljajo neprofitne organizacije.

40. Te trditve ne morem sprejeti. Treba je namreč spomniti, da je treba izraze, uporabljene za opis oprostitve, določenih v členu 132 Direktive 2006/112, glede na to, da pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV pobira za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, razlagati ozko.

41. Seveda pa to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve, razlagati tako, da se oprostitvam odvzame učinek, ki naj bi ga dosegle.⁽¹²⁾ To vseeno pomeni, da bi morala, če je besedilo oprostitve jasno, kot je v členu 132(1)(m) Direktive 2006/112, prevladati dobesedna razlaga.

42. Da bi bila trditev nizozemske vlade v tem primeru vzdržna, menim, da bi moral biti stavek oblikovan drugače in bi moral biti zlasti izraz „jih neprofitne organizacije opravijo“ naveden ločeno. Če bi zakonodajalec Unije želel, da ta določba vsebuje razlago, ki jo zagovarja nizozemska vlada, bi lahko na primer določil tako: „določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, *in sicer tiste, ki jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo*“, so oproščene.⁽¹³⁾

43. Trditev nizozemske vlade torej glede na pravkar navedeno pravilo razlage ne more prevladati.

44. Opozoriti je treba tudi, da je treba določbe prava Unije, kot dosledno ugotavlja Sodišče, razlagati ne le ob upoštevanju njihovega besedila, temveč tudi njihovega sobesedila in ciljev.⁽¹⁴⁾

Do takšnega sklepa vodi tudi vsaka analiza ciljev, ki se jim sledi s 7lenom 132(1)(m) Direktive 2006/112 in njegovim sobesedilom.

2. **Cilji 7lena 132(1)(m)**

45. Res je, da uvodne izjave Direktive 2006/112 ne povedo veliko o ciljih 7lena 132(1)(m).(15) Ker ta dolo7ba izvzema nekatere storitve, povezane s 7portom, je mogo7e domnevati, da je namen te oprostitve spodbujati 7portno dejavnost 7iroke javnosti, zlasti ker prispeva k doseganju ciljev na podro7ju javnega zdravja.(16)

46. Vendar pa tak cilj ne pomeni, da je bil namen zakonodajalca Unije oprostiti vse storitve, ki so tesno povezane z ukvarjanjem s 7portom in jih opravijo neprofitne organizacije. Sodiš7e je res ugotovilo, da se pojem 7porta nanaša na dejavnost, za katero je zna7ilna „nezanemarljiva fizi7na prвина“. (17) Vendar vse fizi7ne dejavnosti ne prispevajo v enaki meri k cilju v splošnem javnem interesu, ki je ohranjanje telesne kondicije prebivalstva. Podobno tudi vse storitve, ki so tesno povezane z ukvarjanjem s 7portom ali telesno vzgojo, verjetno nimajo tega cilja. Zato je zakonodajalec Unije ob upoštevanju tega cilja in v skladu z na7elom subsidiarnosti iz 7lena 5(1) PEU morda menil, da so države 7lanice v najboljšem polo7aju za odlo7anje o tem, katere storitve, ki so tesno povezane s 7portom, bi morale biti oproš7ene, v okviru prenosa v lastno zakonodajo.

47. Do tega sklepa bi lahko zakonodajalca Unije pripeljalo ve7 ugotovitev.

48. Prvi7, kot pri kulturnih storitvah obstajajo med državami 7lanicami velike razlike na podro7ju 7portne prakse in stališ7 do razli7nih 7portov. Bikoborbe so po mnenju nekaterih na primer velik ponos Španije, v nekaterih državah 7lanicah pa ta 7port kve7jemu dopuš7ajo, medtem ko mu v drugih niso naklonjeni.(18) Pri borilnih in kontaktnih 7portih se zastavljajo vprašanja glede varnosti in dobrega telesnega po7utja udeležencev. Podobno je mogo7e ugotoviti za ekstremne 7porte. V zvezi z nekaterimi drugimi 7porti se lahko porajajo vprašanja dobrega po7utja 7ivali, glede katerih lahko v razli7nih državah 7lanicah obstajajo raznolika stališ7a. Dodatna ugotovitev je, da so nekateri 7porti globoko ukoreninjeni v kulturnem in 7portnem 7ivljenju posamezne države 7lanice – pomislimo lahko na bikoborbe v Španiji, pétanque v Franciji, kriket v Združenem kraljestvu ter gelski nogomet in hurling na Irskem – ti 7porti so ve7inoma neznani in se znotraj Evropske unije z njimi le redko ukvarjajo zunaj zadevne države 7lanice.

49. Vse to pomeni, da imajo lahko države 7lanice lastna, druga7na stališ7a glede koristnosti teh 7portov in tega, koliko bi bilo treba udejstvovanje javnosti v posameznih 7portih spodbujati ali finan7no podpirati.

50. Drugi7, v zvezi s posameznim 7portom je lahko zapleteno vprašanje, ali bi morale biti dolo7ene storitve, ki so tesno povezane z njim, oproš7ene DDV. Jadranje se na primer v tekmovalnem okviru šteje za 7port, v druga7nih okoliš7inah pa lahko pomeni zgolj prosto7asno dejavnost ali se šteje celo za na7in prevoza. Podobno, 7eprav so treking s poniji ali vodene jahalne ture del jahanja – kot se na primer v7asih ponuja za otroke na po7itnicah – to morda ni dovolj, da bi se te storitve šteje za 7portno udejstvovanje, kot zahteva 7len 132(1)(m) Direktive 2006/112. V nekaterih okoliš7inah in pod nekaterimi pogoji se to lahko šteje zgolj za prosto7asno dejavnost, in ne za 7port kot tak.

51. Tretji7, oprostitvev, predvidena v 7lenu 132(1)(m) Direktive 2006/112, verjetno pomembno vpliva na ekonomski vidik 7portnih storitev posameznega nacionalnega trga, saj se oprostitvev lahko prizna samo neprofitnim organizacijam.(19) Zakonodajalec Unije je 7dravam 7lanicam torej priznal dolo7eno diskrecijsko pravico, da se odlo7ijo, katere storitve bodo oprostile, ker je verjetno menil, da so v boljšem polo7aju, da presodijo u7inke teh oprostitvev na lokalno konkurenco.

52. Iz tega sledi, da je zakonodajalec Unije menil, da je presojo teh zadev najbolje prepustiti državam članicam, kar hkrati pojasnjuje, zakaj ta določba ne pomeni brezpogojne obveznosti za države članice, da oprostijo vse športne dejavnosti.

3. **Sobesedilo člena 132(1)(m)**

53. Tudi sobesedilo člena 132(1)(m) napeljuje na to, da ni veliko prostora za dvome o tem, kako je treba ta člen razlagati. Večina posebnih oprostitev iz člena 132 se uporablja ne le v zvezi z določenimi dejavnostmi, temveč tudi – v nasprotju z oprostitvami iz člena 135 – v zvezi z dejavnostmi, ki jih opravljajo določene kategorije ponudnikov.(20) Če bi imel torej člen 132(1)(m) pomen, ki ga zagovarja nizozemska vlada, bi moral zakonodajalec Unije izraz „določen“ uporabiti pri vseh teh oprostitvah. Vendar se ta izraz uporablja samo v zvezi z dvema od teh oprostitev, in sicer v členu 132(1)(n) v zvezi z opravljanjem kulturnih storitev in členu 132(1)(m).

54. Iz tega izhaja, da tako besedilo kot sobesedilo, v okviru katerega je bil sprejet člen 132(1)(m), dokazujeta, da je treba to določbo razlagati tako, da državam članicam priznava določeno diskrecijsko pravico, da med storitvami, povezanimi z ukvarjanjem s športom ali telesno vzgojo, ki jih opravljajo neprofitne organizacije, določijo tiste, ki jih želijo oprostiti.

C. **Vpliv načela enakega obravnavanja na razlago člena 132(1)(m)**

55. Tudi načelo enakega obravnavanja, ki se v okviru DDV včasih navaja kot načelo davčne nevtralnosti,(21) ni v nasprotju z obstojem določene diskrecijske pravice, ki je priznana državam članicam.

56. Načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena.(22)

57. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba primerljivost več položajev, ki je potrebna za to, da različno obravnavanje spada na področje uporabe načela enakega obravnavanja, presojati ob upoštevanju predmeta in namena zadevnih določb ter načel in ciljev področja, s katerega izhaja zadevni akt.(23) Pri uporabi načela enakega obravnavanja je treba upoštevati tudi obseg pristojnosti, ki jih ima zadevna oseba.(24)

58. Iz tega izhaja, da kadar določba prava Unije državam članicam dopušča določeno polje proste presoje, da določijo pogoje za njeno uporabo, lahko načelo enakosti zgolj, če cilj, ki se uresničuje s to določbo, zahteva, da se to blago ali storitve obravnavajo enako, omeji diskrecijsko pravico teh držav članic.(25) Če to ni tako, se ni mogoče sklicevati na načelo enakega obravnavanja, da bi trdili, da je treba to določbo v nasprotju z njenim besedilom uporabljati v smislu, da tem državam članicam ne pušča polja proste presoje. Če ne bi bilo tako, bi to namreč pomenilo, da bo vsaka harmonizacija, dosežena s katerim koli aktom prava Unije, vedno popolna.

59. Ker za uresnitev cilja, ki se mu sledi s členom 132(1)(m) Direktive 2006/112, vseh storitev, ki so tesno povezane z ukvarjanjem s športom ali telesno vzgojo, ni treba obravnavati enako, načelo enakega obravnavanja ne zahteva, da se vse te storitve obravnavajo identično. Šele ko država članica uveljavi diskrecijsko pravico, ki ji jo omogoča Direktiva, bi glede na cilje, ki jih ima ta država pri uveljavljanju te diskrecijske pravice, lahko trdili, da je bilo kršeno načelo enakega obravnavanja v zvezi z načelom, kako jo je dejansko uveljavila.(26)

60. Zato mora predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari odločiti, ali je nemški zakonodajalec glede na svoje cilje pri uporabi diskrecijske pravice, ki mu jo daje člen 132(1)(m)

Direktive 2006/112, s tem, da ni oprostil spornih dejavnosti iz postopka v glavni stvari, spoštoval načelo enakega obravnavanja.

D. Izjemno sklicevanje na člen 132(1)(m)

61. V skladu s sodno prakso Sodišča se lahko tudi v primeru, ko določba državam članicam omogoča določeno diskrecijsko pravico, oseba v nekaterih posebnih okoliščinah sklicuje na to določbo za namen uporabe doktrine neposrednega učinka.(27) Vendar je to mogoče samo, če je zadevna država članica prekoračila polje proste presoje(28) ali če se je izrecno odrekla kakršnemu koli namenu izvrševati diskrecijsko pravico, ki ji je s to določbo podeljena.(29)

62. V primeru člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 bi bilo to polje proste presoje na primer prekoračeno, če bi država članica zavrnila oprostitev za storitev na nedovoljeni podlagi, na primer če storitve posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo, ne opravijo neprofitne organizacije ali če upravičenci do storitve niso člani neprofitne organizacije,(30) če je ponudnik te storitve neprofitna organizacija, vendar ni oseba javnega prava,(31) če se storitev opravlja za pravno, in ne fizično osebo,(32) ali kot je razloženo zgoraj, če bi bilo glede na cilje, ki jim sledi nacionalna zakonodaja, ki določa to polje proste presoje, s to podlago kršeno načelo enakega obravnavanja.

63. V obravnavanem primeru so davčni organi zavrnili oprostitev zadevnih storitev – razen za organizacijo turnirjev golfa – ker ne gre za storitve, za katere je Nemčija predvidela oprostitev. Za ta konkretni razlog sam po sebi ni mogoče šteti, da presega polje proste presoje, ki ga člen 132(1)(m) daje državam članicam, saj imajo države članice, kot sem že pojasnil, načeloma pravico, da določijo, katere posamezne storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, se oprosti. Društvo Golfclub se zato ne more neposredno sklicevati na to določbo, razen če se, kot sem že razložil, glede na cilje, ki jih je Zvezna republika Nemčija uresničevala z izvrševanjem diskrecijske pravice, zdi, da bi bilo treba te storitve obravnavati enako kot tiste športne storitve, ki so v skladu z nemškim pravom dejansko oproščene DDV. Vendar mora o tem končno presoditi nacionalno sodišče.

64. Na tem mestu bi dodal tudi, da se o tem konkretnem vprašanju doslej niti še ni neposredno razpravljalo niti Sodišče nima informacij, ki bi mu omogočale, da bi predložitvenemu sodišču v zvezi s tem podalo koristne smernice.

65. Zato predlagam, da se na prvo vprašanje odgovori v smislu, da je treba člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nima neposrednega učinka, tako da se posamezniki na to določbo ne morejo neposredno sklicevati pred nacionalnimi sodišči, razen če je zadevna država članica prekoračila polje proste presoje, ki ji je priznано s to določbo Direktive.(33)

V. Predlog

66. Ob upoštevanju navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Člen 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki določa oprostitev „določen[ih] storit[ev], ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“, je treba razlagati tako, da nima neposrednega učinka, zato se posamezniki na to določbo ne morejo neposredno sklicevati pred nacionalnimi sodišči, razen če je zadevna država članica prekoračila polje proste presoje, ki ji je priznано s to določbo Direktive.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Glej v tem smislu sodbe z dne 24. januarja 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točka 33); z dne 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, točka 18); z dne 15. januarja 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, točka 31); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 31), in z dne 7. julija 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, točka 16).

3 Glej v tem smislu sodbe z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 32); z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 49), in z dne 13. februarja 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, točka 38).

4 Sodbi z dne 26. februarja 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, točka 52), in z dne 26. oktobra 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, točka 41).

5 Moj poudarek.

6 To velja tudi za sodbo z dne 12. januarja 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, točka 36), ki se nanaša na razlago člena 13(B)(b) in (C) Šeste direktive in ne njenega člena 13(A)(1)(m).

7 Točka 23 sodbe z dne 15. februarja 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Točka 16 te sodbe.

9 Točke od 19 do 21 te sodbe.

10 Točka 22 te sodbe.

11 Točki 23 in 24.

12 Glej v tem smislu sodbi z dne 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, točka 17), in z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, točka 19).

13 Poleg tega je iz pripravljalnega gradiva razvidno, da je uporaba besede „določene“ rezultat izrecnega namena zakonodajalca, da državam članicam prizna določeno diskrecijsko pravico. Komisija je namreč v svojem prvotnem predlogu Šeste direktive predlagala, da države članice oprostitijo „opravljanje storitev in dobavo blaga v zvezi z njimi, ki jih neprofitne organizacije za šport ali telesno vadbo opravijo svojim članom; ta oprostitve velja samo za operacije, ki so neposredno povezane z dejavnostmi amaterskega ukvarjanja s športom in telesno vadbo“. Toda Svet je ta predlog izrecno zavrnil in ga nadomestil z besedilom, ki ustreza veljavnemu besedilu člena 132(1)(m). Pozneje, ko je Komisija 5. decembra 1984 Svetu predlagala, naj črta besedo „določene“, je Svet ta predlog ponovno zavrnil in besedilo te določbe pustil tako, kakršno je bilo v prvotni različici z dne 17. maja 1977.

14 Glej na primer sodbo z dne 10. julija 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, točka 37).

15 V skladu s sodno prakso Sodišča „na?elo pravne varnosti in jasnosti prava zahteva, da razlaga, ki jo mora podati Sodišče, temelji na besedilu in o?itnih ciljih zadevnih dolo?b“. Glej sodbo z dne 5. maja 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C?91/87, EU:C:1988:235, to?ka 8).

16 Glej v tem smislu sodbe z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, to?ka 23); z dne 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C?495/12, EU:C:2013:861, to?ka 20), in z dne 26. oktobra 2017, The English Bridge Union (C?90/16, EU:C:2017:814, to?ka 23). Zlasti v sodbi Žamberk je Sodišče zavrnilo trditev, da oprostitev ne velja za „neorganizirane in nesistematizirane športne dejavnosti“, kot je bilo v tej zadevi priložnostno plavanje v kopališču.

17 Glej sodbo z dne 26. oktobra 2017, The English Bridge Union (C?90/16, EU:C:2017:814, to?ka 22).

18 Na primer, v skladu s francosko zakonodajo so bikoborbe dovoljene samo na področjih, kjer imajo neprekinjeno lokalno tradicijo. Glej ?len 521-1 francoskega kazenskega zakonika.

19 ?e dejstvo, da ?len 132 Direktive 2006/112 dolo?a nekatere oprostitve, nujno vodi do izkrivljanja konkurence (sodba z dne 19. decembra 2013 The Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, to?ka 37), to ne pomeni, da je zakonodajalec Unije želel nekako prepre?iti državam ?lanicam, da bi dolo?ile obseg tega izkrivljanja, ko jim je priznal diskrecijsko pravico, dolo?eno v ?lenu 132(1)(m).

20 Glej sodbo z dne 14. decembra 2006, DP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792, to?ka 28).

21 Uporaba izraza „na?elo dav?ne nevtralnosti“ v tem okviru je zavajajo?a, saj ga je mogo?e zamenjati z mehanizmom odbitka, ki je dolo?en v Šesti direktivi, da se trgovec razbremeni dolgovanega ali pla?anega DDV v zvezi z njegovimi gospodarskimi dejavnostmi, ki so tudi same obdav?ene z DDV. Sodna praksa v zvezi s tem ni povsem dosledna. Kot sem namre? že poudaril v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Grup Servicii Petroliere (C?291/18, EU:C:2019:302), je v skladu z nekaterimi sodbami na?elo nevtralnosti „prevod“ na?ela enakega obravnavanja na področju DDV (sklep z dne 18. novembra 2014, MDDP, C?319/12, EU:C:2014:2395, to?ka 38). V nekaterih drugih sodbah pa ga je Sodišče obravnavalo kot poseben izraz na?ela enakega obravnavanja (sodba z dne 7. marca 2013, Efir, C?19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, to?ka 35), ki se ne ujema z zadnjenavedenim (sodba z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C?480/10, EU:C:2013:263, to?ka 17). Vendar je veliki senat v poznejši sodbi z dne 7. marca 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174), uporabil strožji pristop, v skladu s katerim je pojem dav?ne nevtralnosti v njenem drugem pomenu enak na?elu enakega obravnavanja, pri ?emer pa je treba zakonodajalcu Unije pri dav?nih ukrepih vseeno priznati široko polje proste presoje.

22 Glej na primer sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, to?ka 42).

23 Sodba z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C?127/07, EU:C:2008:728, to?ka 26). Zato za uporabo na?ela enakega obravnavanja ne zadostuje, da so sporno blago ali storitve med seboj konkuren?ni. Biti morajo podobni glede na predmet zadevnih dolo?b in cilj, ki mu te sledijo, pri ?emer je treba v zvezi s tem upoštevati tudi namen na?el in ciljev zadevnega področja. Glej sodbo z dne 7. marca 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, to?ka 42), ki odstopa od sodbe z dne 10. novembra 2011, Rank Group (C?259/10 in C?260/10, EEU:C:2011:719, to?ka 36). V skladu s tem je v pravu Unije uporaba na?ela enakega obravnavanja enaka izvedbi preizkusa koherentnosti.

24 Glede obstoja selektivne prednosti na področju državnih pomo?i glej po analogiji sodbo z

dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, točka 29).

25 Z drugimi besedami, na?elo enakega obravnavanja ne dolo?a, ali imajo države ?lanice diskrecijsko pravico, temve? omejuje na?in uveljavljanja te diskrecijske pravice.

26 Glej v tem smislu sodbi z dne 17. februarja 2005, Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 37), ter z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 50).

27 Sodba z dne 28. junija 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, točka 61).

28 Glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 38).

29 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 17. februarja 2005, Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, EU:C:2005:92, točka 35).

30 Glej sodbo z dne 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, točki 32 in 39).

31 Glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, točka 33).

32 Glej sodbo z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 35).

33 ?len 132(1)(m) kljub temu, da državam ?lanicam prepuš?a natan?no dolo?itev, katere storitve naj bodo oproš?ene, to polje proste presoje omejuje z zahtevo, da mora storitev, ki je lahko oproš?ena, opravljati neprofitna organizacija. Predlagam, da Sodiš?e zato zavzame stališ?e o tem, ali država ?lanica *lahko* zavrne ali *mora* zavrniti oprostitev storitve, kadar jo zagotavlja neprofitna organizacija, katere statut ne izklju?uje možnosti, da se v primeru njenega prenehanja dobi?ki prenesejo na njene ?lane ali na profitne organizacije.