

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

GERARD HOGAN

föredraget den 7 november 2019(1)

Mål C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

mot

Golfclub Schloss Igling e. V.

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag – Artikel 132.1 m – Tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning – Direkt effekt – Utvidgning av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning – Principen om skattnneutralitet – Principen om likabehandling – Begreppet ’organisationer utan vinstsyfte’”

1. Denna begäran om förhandsavgörande gäller tolkningen av artikel 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2. Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Skattemyndigheten i Kaufbeuren, Füssen?kontoret, Tyskland) och Golfclub Schloss Igling e.V. (nedan kallad Golfclub) angående skattemyndighetens vägran att medge undantag för mervärdesskatt beträffande vissa tjänster med nära anknytning till Golfclubs verksamhet.

3. Huvudfrågan i detta mål gäller huruvida bestämmelsen i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, trots att den enligt sin ordalydelse endast hänvisar till ”[v]issa ... tjänster med nära anknytning till idrottslig ... träning”, kan anses vara tillräckligt precis och ovillkorlig och därför ha direkt effekt.

I. Unionsrätt

A. Direktiv 2006/112

4. I artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

m) Vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer, som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

n) Vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.”

B. Tysk rätt

5. Enligt 4 § punkt 22 i Umsatzsteuergesetz (lagen om mervärdesskatt, nedan kallad UStG), i den lydelse som tillkännagavs den 21 februari 2005 (BGB1. 2005 I, s. 386), är följande transaktioner undantagna från mervärdesskatt:

”a) konferenser, kurser och andra evenemang av vetenskaplig karaktär eller undervisningskaraktär, som anordnas av offentligrättsliga juridiska personer, högre institut för administration och ekonomi, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller ett ändamål med anknytning till en yrkesorganisation, om intäkterna till övervägande andel används för att täcka utgifterna,

b) andra kulturella evenemang och sportevenemang, som anordnas av de aktörer som avses i punkt a), där avgiften består av deltagaravgifter.”

6. I 51, 52, 55, 58, 59, 60 och 61 §§ i Abgabenordnung (skattelagen, nedan kallad AO) föreskrivs följande:

”51 §

Allmänt

1) Följande bestämmelser ska tillämpas, när en korporation enligt denna lag medges skatteförmåner på grund av att den direkt och uteslutande tjänar allmännyttiga, välgörande eller religiösa ändamål (skatteprivilegierade ändamål). Med korporation avses en korporation, en sammanslutning eller en förmögenhetsmassa enligt definitionen i Körperschaftsteuergesetz (korporationsskattelagen). Korporationers ändamålsuppdelade underavdelningar ska inte behandlas som oberoende beskattningsbara enheter.

...

52 §

Allmännyttiga ändamål

1) En korporation ska anses tjäna allmännyttiga ändamål, om dess verksamhet syftar till att oegennyttigt åstadkomma förbättringar för allmänheten i materiellt, psykiskt och moraliskt hänseende. Det ska inte anses föreligga en förbättring för allmänheten, om den grupp personer, som har fördel av en sådan förbättring, är begränsad till att gälla till exempel tillhörighet till en familj eller anställning hos ett företag och gruppen till följd av dess definition, särskilt i termer av geografiska och professionella egenskaper, aldrig kan bli annat än liten. Allmänheten torde inte få det bättre endast på grund av att en korporation placerar sina medel hos en offentlig institution.

2) Under de i punkt 1 angivna förutsättningarna, ska följande anses utgöra förbättring för

allmänheten:

...

21. främjande av idrottslig träning (schack ska anses utgöra idrottslig träning),

...

55 §

Oegennyttig verksamhet

1) Främjande och understöd ska anses oegennyttiga, om dessa inte i första hand tjänar korporationens egna ekonomiska syften, till exempel kommersiella syften eller andra vinstsyften och följande villkor är uppfyllda:

1. Korporationens medel får användas endast i de syften som anges i stadgarna. Medlemmar eller partner (medlemmar i den mening som avses i dessa bestämmelser) får inte erhålla vinstandelar och får i sin egenskap av medlemmar inte erhålla någon annan utdelning från korporationens medel. Korporationen får inte heller använda sina medel för att direkt eller indirekt främja eller stödja politiska partier.

2. När medlemmarnas medlemskap upphör eller korporationen avvecklas, får medlemmarna inte erhålla mer än sina inbetalade kapitalandelar och det skäliga marknadsvärdet av sin insatta egendom.

3. Korporationen får inte gynna en person genom utgifter som är verksamhetsfrämjande för korporationen eller som är oproportionerligt höga.

4. När korporationen har upplösts eller har likviderats eller när dess tidigare syfte upphör att gälla, får den andel av korporationens tillgångar, som överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser, användas endast för skatteändamål (reservering av tillgångar). Detta krav är också uppfyllt, i det fall då tillgångarna överförs till en annan skatteprivilegierad korporation eller till en offentligrättslig juridisk person i syfte att uppnå fördelar i beskattningshänseende.

5. Enligt 62 § ska korporationen i princip använda sina tillgångar enbart för de skatteprivilegierade ändamål som anges i dess stadgar. Även användning av tillgångar för förvärv eller skapande av tillgångar, som tjänar de syften som anges i stadgarna, ska utgöra en lämplig användning. Tillgångar ska anses ha använts snabbt, när de används för sådana skatteprivilegierade ändamål, som anges i bestämmelserna, inom två kalenderår eller två räkenskapsår efter det att tillgångarna har förvärvats.

...

58 §

Verksamheter som inte har någon negativ effekt på skatteprivilegier

Status som skatteprivilegierad ska inte upphöra, om

...

8. en korporation anordnar evenemang, som har sekundär betydelse i förhållande till dess skatteprivilegierade verksamheter,

9. en idrottsförening främjar både betalda och icke betalda idrottsverksamheter,

...

59 §

Villkor för skatteprivilegier

Skatteprivilegier ska beviljas när det i korporationens stadgar, stiftelseurkund eller andra handlingar (bestämmelser om dessa bestämmelsers syften) fastslås att korporationens syfte uppfyller kraven i 52–55 §§ och att detta fullföljs exklusivt och exakt. Den faktiska verksamheten ska stå i överensstämmelse med dessa stadgebestämmelser.

60 §

Krav som ska uppfyllas i stadgarna

1) De syften, som anges i stadgarna, och det sätt, på vilka dessa syften ska uppnås, ska definieras så precist att det på grundval av stadgarna kan fastställas huruvida villkoren för skatteprivilegier är uppfyllda. Stadgarna ska innehålla de kriterier som anges i bilaga 1.

2) Stadgarna ska vara förenliga med de föreskrivna villkoren angående skatt för korporationer och skatt för branschen under hela bedömningsperioden samt, angående andra skatter, vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

61 §

Redovisning av tillgångar i stadgarna

1) En för skatteändamål tillräcklig redovisning av tillgångar (55 § punkt 1 stycke 4) ska anses föreligga, om det syfte, för vilket tillgångarna ska användas i det fall företaget upplöses eller likvideras eller dess tidigare syfte upphör att gälla, är så precist formulerat i stadgarna, att det på grundval av stadgarna kan fastställas huruvida ett sådant syfte är skatteprivilegierat.

2) (upphävd)

3) Om bestämmelsen angående redovisning av tillgångar senare ändras så att den inte längre överensstämmer med kraven i 55 § punkt 1 stycke 4, ska den anses ha varit bristfällig i skattehänseende från början. 175 § punkt 1 stycke 1 andra meningen ska tillämpas med förbehåll för att taxeringsbeslut kan utfärdas, ogiltigförklaras eller ändras såvitt dessa avser skattskyldighet, som har uppkommit under de tio kalenderår som föregick ändringen av bestämmelsen angående redovisning av tillgångar.”

II. Bakgrund till tvisten

7. Golfclub är en registrerad förening, som för det aktuella året (2011) av skattemyndigheten har bedömts inte vara allmännyttig, i den mening som avses i 51 § och följande paragrafer i skattelagen. Enligt föreningens stadgar är dess syfte att upprätthålla och främja golfporten. För detta ändamål driver föreningen en golfbana med tillhörande faciliteter, vilken den hyr ut till Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (nedan kallad Golfplatz). Enligt 13 § punkt 3 i föreningens stadgar ska dess tillgångar, i händelse av en frivillig eller påtvingad upplösning, föras över till en person eller

institution som utses av föreningsstämman.

8. Den 25 januari 2011 förvärvades Golfplatz av Golfclub för 380 000 euro. Golfclub har i syfte att finansiera denna affär ingått ett avtal om lån från sina medlemmar enligt en årlig ränta på 4 procent, vilket ska amorteras med 5 procent om året.

9. Under samma år hade Golfclub intäkter på totalt 78 615,02 euro från följande verksamheter:

i) användning av golfbanan,

ii) uthyrning av golfbollar,

iii) uthyrning av golfvagnar,

iv) försäljning av golfklubbor,

v) organisering och anordnande av golfturneringar och evenemang, vid vilka Golfclub har tagit ut startavgifter av deltagarna.

10. Skattemyndigheten beslöt att inte undanta dessa verksamheter från mervärdesskatt med motiveringen att enligt 4 § punkt 22 UStG var endast deltagaravgifter undantagna samt att detta undantag inte torde vara tillämpligt ens vid anordnande och hållande av golfturneringar, eftersom Golfclub inte kunde anses utgöra en välgörenhetsorganisation, i den mening som avses i 51 § och följande paragrafer i stadgarna. Skattemyndigheten anförde vidare att Golfclubs stadgar inte innehöll tillräckligt precisa regler beträffande fördelningen av dess tillgångar i händelse av en avveckling samt att förvärvet av Golfplatz visade att Golfclub inte saknade vinstsyfte.

11. Skattemyndighetens beslut angående Golfclub upphävdes av Finanzgericht München (Skattedomstolen i München, Tyskland) med motiveringen att Golfclub är en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i 132.1 m i direktiv 2006/112, och att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse, som hade direkt effekt, är skyldiga att undanta alla verksamheter, som har nära anknytning till idrottslig träning och som anordnas av en organisation utan vinstsyfte.

III. Faktiska omständigheter och begäran om förhandsavgörande

12. Skattemyndigheten överklagade Finanzgerichts dom till den hänskjutande domstolen. Den senare anser att tvistens utgång beror på dels huruvida artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 har direkt effekt – och om så är fallet – organisationer utan vinstsyfte därför direkt kan åberopa denna bestämmelse i händelse av ett icke korrekt införlivande av nämnda direktiv, dels vilken tolkning som ska göras av begreppet "organisationer utan vinstsyfte", som används i samma bestämmelse.

13. Vad gäller den första frågan har den nationella domstolen anfört att den hyser tvivel om huruvida artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 har direkt effekt, eftersom domstolen i sin dom av den 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punkterna 23 och 24), slog fast att artikel 13 A.1 n i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) inte har direkt effekt. Domstolen grundade sitt ställningstagande bland annat på det faktum att denna bestämmelse – i likhet med artikel 132.1 m – hänvisar till "vissa tjänster" och därför ger medlemsstaterna ett skönsmässigt utrymme att bedöma vilka förmåner som ska undantas. Detta föranledde domstolen att dra slutsatsen att bestämmelsen inte uppfyller de villkor som krävs för att den ska kunna åberopas direkt vid nationella domstolar.

14. Den nationella domstolens andra fråga gäller huruvida begreppet "organisation utan vinstsyfte", som används i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, ska anses som ett självständigt begrepp i unionsrätten och, om så är fallet, huruvida detta begrepp ska tolkas så, att det, för att en organisation ska anses uppfylla detta villkor, krävs att det i dess stadgar föreskrivs att – i händelse av organisationens överförande till en annan organisation – även den senare måste sakna vinstsyfte.

15. Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1. Har artikel 132.1 m i [direktiv 2006/112], enligt vilken medlemsstaterna ska undanta "[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning", direkt effekt, så att organisationer utan vinstsyfte direkt kan åberopa denna bestämmelse även utan införlivande?

2. Om den första frågan besvaras jakande: Ska begreppet 'organisationer utan vinstsyfte' i den mening som avses i artikel 132.1 m i [direktiv 2006/112],

– ges en självständig unionsrättslig tolkning, eller

– får medlemsstaterna kräva att sådana organisationer uppfyller villkor såsom dem som föreskrivs i 52 § i Abgabenordnung (skattelagen), jämförd med 55 § i samma lag (eller 51 § och följande paragrafer i skattelagen som helhet)?

3. Om det är fråga om ett begrepp som ska ges en självständig unionsrättslig tolkning: Ska en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 132.1 m i [direktiv 2006/112], i händelse av dess upplösning grunda sig på bestämmelser som föreskriver att organisationens tillgångar ska överföras till en annan organisation utan vinstsyfte som främjar idrott och fysisk träning?"

IV. **Bedömning**

16. På begäran av domstolen kommer jag i detta förslag till avgörande begränsa mitt yttrande till den första frågan.

17. Den hänskjutande domstolen har i sin första fråga begärt ett klarläggande av huruvida artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 har direkt effekt och således kan åberopas vid nationella domstolar av enskilda personer.

18. Det bör inledningsvis påpekas att en bestämmelse, såvida den är ovillkorlig och tillräckligt precis, kan åberopas vid nationella domstolar av enskilda mot en medlemsstat, bland annat när medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt vid slutet av den föreskrivna tidsperioden eller när medlemsstaten inte har lyckats införliva direktivet korrekt.(2)

19. En unionsrättslig bestämmelse ska anses vara tvingande när den föreskriver en skyldighet, som inte är begränsad vare sig genom något villkor eller – såvitt avser dess införlivande – på så sätt att en åtgärd beträffande dess införlivande eller verkningar måste vidtas av unionens institutioner eller av medlemsstaterna.(3) För att anses vara tillräckligt precis måste en bestämmelse innehålla en beskrivning i icke tvetydiga och ovillkorliga termer av den föreskrivna skyldigheten.(4)

20. Vad gäller artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ger redan föreliggande rättspraxis vägledning om hur den hänskjutande domstolens fråga ska besvaras.

A. Bedömning mot bakgrund av domstolens rättspraxis

21. Domstolens tidiga praxis angående artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 – såsom dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) och dom av den 19 december 2013, Bridport och West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – kan vid första påseende ge intryck av att medlemsstaterna är skyldiga att undanta varje tjänst, som har nära anknytning till idrottslig träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte. Jag anser emellertid att en mera ingående analys av dessa domar visar att så faktiskt inte är fallet.

22. Domstolen uttalade i sin dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 27) följande: "Syftet med artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet är emellertid inte att endast vissa slag av idrott ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt bestämmelsen, utan bestämmelsen avser idrott generellt sett". I det målet var den centrala frågan huruvida mervärdesskattskyldighet förelåg för de medlemsavgifter som hockeyklubbar betalade till England Hockey som ersättning för de tjänster, som denna organisation tillhandahöll.

23. Vid besvarandet av den hänskjutande domstolens första fråga slog domstolen inledningsvis fast att tillhandahållande av tjänster av det slag som avses i den bestämmelse som numera återfinns i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 omfattar tjänster som, formellt sett, inte endast tillhandahålls fysiska personer, utan även juridiska personer och sammanslutningar, dock under förutsättning att de personer som gynnas är personer som ägnar sig åt idrott, eftersom en annan tolkning skulle innebära att "undantaget i denna bestämmelse [är] beroende av om det föreligger ett rättsförhållande mellan tjänsteleverantören och de personer som ägnar sig åt idrott inom ramen för en sådan struktur". En sådan tolkning skulle vara oförenlig med det mål som eftersträvas med undantaget.

24. Domstolen behandlade därefter den andra frågan, nämligen huruvida medlemsstaterna har rätt att begränsa det i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 föreskrivna undantagets räckvidd till att endast omfatta tjänster som tillhandahålls enskilda individer som ägnar sig åt idrottslig träning. Den uttalade, i punkt 39, att medlemsstaterna enligt direktivet inte får "utesluta en viss grupp av mottagare av tjänsterna i fråga från att omfattas av tillämpningsområdet för det ifrågavarande

undantaget", eftersom medlemsstaterna inte har erhållit någon bestämmanderätt i det avseendet.

25. På liknande sätt slog domstolen i sin dom av den 21 februari 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 21), beträffande artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, fast att "syftet med bestämmelsen [inte är] att endast vissa slag av idrott ska omfattas av undantaget". Domstolen uttalade således, i punkt 25, att "oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet som inte syftar till deltagande i idrottstävlingar *kan* anses utgöra idrottslig träning i den mening som avses i bestämmelsen".(5) Av det fakultativa uttryckssätt, som används av domstolen i denna punkt (nämligen "kan"), framgår under alla omständigheter att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning i denna fråga. Om bestämmelsen skulle anses vara tvingande, får man utgå från att domstolen hade uttryckt det genom att använda ett imperativt uttryckssätt i form av till exempel "ska".

26. Enligt min mening tycks domstolen i dessa två mål ha utgått från det underförstådda antagandet att artikel 132.1 m i sig har direkt effekt. Det bör dock även anmärkas att frågan om direkt effekt inte uttryckligen var föremål för prövning i domstolen samt att domstolen inte i något av målen ombads att ta ställning i det avseendet.

27. De tolkningsfrågor som domstolen tog ställning till i domen i målet *Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571) och domen i målet *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), gällde följaktligen inte uttryckligen vare sig medlemsstaternas utrymme för viss skönsmässig bedömning, såvitt avser att bestämma vilka tjänster som ska undantas, eller den ovillkorliga karaktären i artikel 132.1 m. Jag anser därför, att ingen slutsats kan dras av dessa domar såvitt gäller den nu aktuella frågan om denna bestämmelses direkta effekt. Enligt min uppfattning ska avgörandena förstås så, att vissa idrottsaktiviteter inte på förhand är uteslutna från denna bestämmelses tillämpningsområde enbart på grund av att de inte uppfyller det särskilda kriterium, som var i fråga i båda dessa mål.

28. I dom av den 19 december 2013, *Bridport och West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 32), anförde domstolen följande i sitt svar på den hänskjutande domstolens fem första frågor: "Artikel 134 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett tillhandahållande av tjänster, vilket består i att en organisation utan vinstsyfte – som driver en golfanläggning och som erbjuder en medlemskapslösning – ger besökande icke-medlemmar i organisationen rätt att utnyttja anläggningen, inte är uteslutet från undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 m i samma direktiv". Den bestämmelse, som var i fråga i målet *Bridport och West Dorset Golf Club*, var dock *inte* artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, utan i stället artikel 134 b i samma direktiv.(6) Eftersom artikel 134 b hindrar medlemsstaterna från att med stöd av artikel 132.1 m göra undantag för vissa tillhandahållanden av tjänster som är nära knutna till sport och idrott, har EU-domstolen implicit men nödvändigtvis grundat sitt resonemang på att förutsättningarna för att tillämpa denna bestämmelse var uppfyllda.

29. Det kan därför inte sägas att domstolen faktiskt behandlade den helt separata frågan huruvida artikel 132.1 m i sig har direkt effekt. Härav följer således, att några slutsatser inte heller kan dras av denna dom, i varje fall såvitt gäller kärnfrågan i det nu aktuella målet.

30. Under alla omständigheter har nu denna analys av tidigare rättspraxis knappast någon betydelse, eftersom domstolen sedermera uttryckligen har tagit ställning i åtminstone två domar, nämligen dom av den 13 juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, och dom av den 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117). Det kan av dessa domar klart utläsas att medlemsstaterna enligt artikel 132.1 m har ett utrymme för eget skön att bedöma huruvida undantag ska göras för vissa tjänster med nära anknytning till idrottslig träning. Redan själva förekomsten av ett sådant utrymme för eget skön innebär i sig att artikel 132.1 m inte kan anses vara ovillkorlig till sin karaktär. Eftersom kravet på ovillkorlighet är ett rekvisit för

tillämpning av doktrinen angående direkt effekt, följer härav att artikel 132.1 m inte kan anses ha direkt effekt. Denna ståndpunkt kan illustreras genom följande två avgöranden.

31. För det första slog domstolen i dom av den 15 februari 2017, *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117), fast att artikel 13A.1 n i sjätte direktivet – vilken sedermera har ersatts av de identiskt lika bestämmelserna i artikel 132.1 n i direktiv 2006/112 – ”ska tolkas så, att denna bestämmelse inte har direkt effekt, vilket innebär att bestämmelsen inte, utan införlivande, direkt kan åberopas av ett offentligrättsligt organ eller ett annat kulturellt organ”.

32. Domstolen anmärkte särskilt att uttrycket ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster”, som används i denna bestämmelse, således inte innebär ... ett krav på att samtliga tillhandahållanden av kulturella tjänster ska undantas, vilket i sin tur innebär att medlemsstaterna kan undanta ’vissa’ tjänster, samtidigt som de bestämmer att andra tjänster ska vara mervärdesskattepliktiga”.(7) Domstolen intog denna ståndpunkt, för det första, eftersom ”[en] sådan tolkning ... inte [överensstämmer] med den vanliga betydelsen av ’vissa’, vilket är det uttryck som används i artikel 13A.1 n i sjätte direktivet, utan gör att detta uttryck förlorar sin ändamålsenliga verkan inom ramen för denna bestämmelse”.(8) Domstolen anförde, för det andra, att unionslagstiftaren bestämt hade avvisat kommissionens ursprungliga förslag beträffande artikel 13A.1 n i sjätte direktivet, vilket innebar en harmoniserad specificering av de ifrågavarande tjänsterna.(9) För det tredje torde, enligt domstolens mening, unionslagstiftarens beslut – att överlåta på medlemsstaternas lagstiftare att besluta om vilka tjänster, som skulle undantas – kunna förklaras av de stora olikheterna vad gäller kulturella traditioner och regionala kulturarv inte bara inom unionen utan ibland även inom samma medlemsstat.(10).

33. Domstolen drog emellertid den kritiska slutsatsen att förekomsten av ett utrymme för skönsmässig bedömning att undanta ”vissa” kulturella tjänster innebar att denna bestämmelse inte uppfyllde de nödvändiga förutsättningarna för tillämpning av doktrinen om direkt effekt.(11)

34. För det andra tog domstolen i sin dom av den 13 juli 2017, *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544, punkt 19), avstånd från uppfattningen att samtliga tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, har direkt effekt, eftersom ett sådant krav ”är ... oförenligt med lydelsen av artikel 132.1 m ... där det talas om ’vissa’ tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning”.

35. Samtliga dessa överväganden låter sig utan vidare tillämpas vad gäller artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, eftersom det även i denna bestämmelse görs en hänvisning till befogenheten att undanta ”vissa” tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning. Det faktum att medlemsstaterna har getts ett utrymme för skönsmässig bedömning av saken är oförenligt med kravet på ovillkorlighet, vilket i sig är ett rekvisit för tillämpning av doktrinen om direkt effekt. Mot bakgrund av domstolens argumentation i dels domen i målet *British Film Institute*, dels domen i målet *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544), kan artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 inte anses tillräckligt precis och ovillkorlig för att ha direkt effekt.

B. Bedömning mot bakgrund av allmänt accepterade tolkningsmetoder

36. Även tolkningar av artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 på grundval av domstolens sedvanliga metoder – baserade på den ifrågavarande bestämmelsens ordalydelse, sammanhang och syfte – leder till samma slutsats.

1. Ordalydelsen i artikel 132.1 m

37. I artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 föreskrivs att medlemsstaterna ska göra undantag från

mervärdesskatt beträffande "[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning".

38. Eftersom det av ordalydelsen i denna bestämmelse framgår att medlemsstaterna ska göra undantag för vissa tjänster – och inte, vilket bör påpekas, *samtliga* tjänster – med nära anknytning till idrottslig träning, står det klart att medlemsstaterna åtnjuter ett visst utrymme för en skönsmässig bedömning av saken. De kan följaktligen bestämma vilka undantag som ska göras beträffande tjänster som har nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte.

39. Den nederländska regeringen har i sina skriftliga yttranden emellertid gjort gällande att uttrycket "vissa" inte ska förstås i betydelsen "några men inte alla" utan i stället såsom ett framhållande av att detta undantag endast är tillämpligt på tjänster med nära anknytning till idrottslig träning, vilka tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte.

40. Jag kan inte godta detta argument. Genom de uttryck som används i artikel 132 i direktiv 2006/112, föreskrivs nämligen undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras alla tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller mot ersättning. Jag vill därför här erinra om att dessa uttryck följaktligen ska tolkas strikt.

41. Det står klart att regeln angående strikt tolkning inte innebär att de uttryck som används för att specificera detta undantag ska tolkas på ett sådant sätt att uttryckens avsedda verkningar går förlorade.⁽¹²⁾ När ordalydelsen i ett undantag är klar – såsom i det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 – innebär detta dock att tolkningen i huvudsak ska utgöras av en bokstavstolkning.

42. Ett godtagande av den nederländska regeringens argumentation i detta avseende skulle, enligt min uppfattning, med nödvändighet kräva att slutet på meningen hade varit annorlunda utformat och att bland annat uttrycket "görs av organisationer utan vinstsyfte" hade nämnts separat. Om unionslagstiftaren hade avsett att denna bestämmelse skulle tolkas på det sätt, som den nederländska regeringen hävdar, skulle lagstiftarna förmodligen ha utformat den på till exempel följande sätt: "vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, *nämligen de*, vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning", är undantagna.⁽¹³⁾

43. Mot bakgrund av den just nämnda tolkningsregeln kan den nederländska regeringens argument följaktligen inte godtas.

44. Det är också värt att notera att de unionsrättsliga bestämmelserna – såsom domstolen konsekvent har uttalat – ska tolkas med beaktande av inte endast ordalydelsen utan även i ljuset av sitt sammanhang och sina syften.⁽¹⁴⁾ Varje analys av de syften som eftersträvas med artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 och denna bestämmelses sammanhang leder till samma slutsats.

2. De syften som ligger till grund för artikel 132.1 m

45. Det är sant att skälen i direktiv 2006/112 ger liten vägledning beträffande de syften som ligger till grund för bestämmelsen i artikel 132.1 m.⁽¹⁵⁾ Eftersom vissa tjänster hänförliga till idrottslig träning enligt denna bestämmelse undantas, kan det emellertid antas att detta undantag har som syfte att uppmuntra allmänheten till att utöva idrott, inte minst därför att en sådan aktivitet främjar det allmänna intresset av att människor har en god hälsa.⁽¹⁶⁾

46. Ett sådant syfte innebär emellertid inte att unionslagstiftarens avsikt var att undanta *samtliga*

tjänster som har nära anknytning till idrottsutövning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte. Domstolen har visserligen slagit fast att begreppet "idrott" avser en verksamhet som utmärks av ett "icke försumbart fysiskt element".(17) Alla fysiska aktiviteter bidrar emellertid inte i lika hög grad till att i det allmänna intresset upprätthålla befolkningens fysiska kondition. På samma sätt är det inte heller sannolikt att alla tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning tjänar detta syfte. Mot bakgrund härav torde unionslagstiftaren, i enlighet med den i artikel 5.1 FEU inskrivna subsidiaritetsprincipen, ha ansett att medlemsstaterna var bäst ägnade att avgöra vilka tjänster med nära anknytning till idrottslig träning som skulle undantas i den egna lagstiftningen.

47. En rad skäl torde ligga bakom unionslagstiftarens ställningstagande.

48. Det finns, för det första, liksom beträffande kulturella tjänster, en stor variation mellan medlemsstaterna såvitt gäller såväl idrottsutövande som attityder till olika former av idrott. Tjurfäktnin g anses i en del medlemsstater som en av Spaniens största attraktioner, medan denna verksamhet i andra medlemsstater på sin höjd tolereras(18) eller till och med betraktas med avsmak. Kampsporter och kontaktsporter har sina egna problem både vad gäller deltagarnas säkerhet och fysiska välbefinnande. Mycket av detsamma kan sägas om vissa Extremsporter. Vidare kan vissa andra former av idrott tänkas ge anledning till frågor om djurskydd, beträffande vilka det mycket väl kan finnas stora åsiktsskillnader mellan olika medlemsstater. En ytterligare omständighet att beakta är, att vissa former av idrott är djupt förankrade i vissa medlemsstaters kulturliv och idrottsverksamhet. Det gäller till exempel tjurfäktnin g i Spanien, pétanque i Frankrike, kriket i Förenade kungariket samt gaelisk fotboll och hurling i Irland. Dessa former av idrottslig eller fysisk träning är dessutom i stort sett okända och endast sällan utövade i unionen utanför den relevanta medlemsstaten i fråga.

49. Detta innebär sammantaget att medlemsstater troligen kan ha sin egen bestämda uppfattning om nyttan av dels dessa former av idrott, dels den omfattning i vilken allmänhetens deltagande i vissa former härav bör uppmuntras eller stödjas ekonomiskt.

50. Även frågan huruvida vissa tjänster med nära anknytning till en viss idrott ska undantas kan, för det andra, vara komplicerad. Segling kan till exempel i tävlingssammanhang anses som en idrott, men när segling utövas på annat sätt, kan den anses helt enkelt utgöra en fritidsaktivitet eller till och med ett färdssätt. På samma sätt kan det påpekas att även om ponnyridning eller ledda ritturer utgör en del av hästsport – vilka ibland erbjuds barn på helgdagar – torde detta inte vara tillräckligt för att dessa tjänster ska anses knutna till deltagande i idrottslig träning, vilket krävs enligt artikel 132.1 m i direktiv 2006/112. Under vissa omständigheter och under vissa villkor kan ponnyridning betraktas som en ren fritidsaktivitet och inte som en idrott i sig.

51. För det tredje har sannolikt det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 betydande ekonomiska återverkningar på drottstjänster på var och en av de nationella marknaderna, eftersom undantag endast kan medges organisationer utan vinstintresse.(19) Unionslagstiftaren tycks följaktligen – genom att bevilja medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsässig bedömning av vilka tjänster som ska undantas – ha ansett att medlemsstaterna har bättre förutsättningar att avgöra vilken inverkan undantagen har på lokal konkurrens.

52. Av detta följer därför att unionslagstiftaren kan tänkas ha ansett det lämpligt att överlåta på medlemsstaterna att avgöra dessa frågor, vilket i sin tur kan tänkas förklara varför denna bestämmelse inte ålägger medlemsstaterna en ovillkorlig skyldighet att undanta samtliga idrottsaktiviteter.

3. ***Det sammanhang i vilket artikel 132.1 m används***

53. Det sammanhang i vilket artikel 132.1 m används torde också ge begränsat utrymme för tveksamhet angående tolkningen av denna bestämmelse. De flesta specifika undantag som anges i artikel 132 är tillämpliga inte endast på vissa verksamheter utan även, till skillnad från de undantag som anges i artikel 135, på verksamheter som bedrivs av vissa kategorier av leverantörer.(20) Om artikel 132.1 m hade den innebörd, som den nederländska regeringen gör gällande, skulle unionslagstiftaren därför ha använt uttrycket "vissa" i vart och ett av dessa undantag. Detta uttryck används emellertid endast i samband med två av undantagen, nämligen artikel 132.1 n, som gäller tillhandahållande av kulturella tjänster, och artikel 132.1 m.

54. Av såväl ordalydelsen i artikel 132.1 m som det sammanhang i vilket denna bestämmelse antogs framgår att denna bestämmelse ska tolkas så, att medlemsstaterna medges ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid bestämning av vilka undantag de önskar göra bland de tjänster, som har anknytning till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte.

C. Likabehandlingsprincipens inverkan på tolkningen av artikel 132.1 m

55. Att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning strider inte heller mot principen om likabehandling, i mervärdesskattesammanhang ibland betecknad som principen om skatteneutralitet.(21)

56. Enligt likabehandlingsprincipen krävs att jämförbara situationer inte ska behandlas olika och att olika situationer inte ska behandlas på samma sätt, såvida det inte föreligger sakliga skäl för en sådan behandling.(22)

57. Frågan huruvida olika situationer är av jämförbar karaktär – vilket enligt fast rättspraxis krävs för att en olikhet i behandling ska falla inom ramen för likabehandlingsprincipens tillämpningsområde – ska enligt fast rättspraxis bedömas mot bakgrund av dels de ifrågavarande bestämmelsernas ändamål och syfte, dels de principer och syften som gäller för det område, till vilket den ifrågavarande handlingen hör.(23) Omfattningen av den berörda personens kompetens ska också beaktas vid tillämpningen av likabehandlingsprincipen.(24)

58. Detta innebär att när en unionsrättslig bestämmelse ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller att bestämma villkoren för dess tillämpning, så är det endast i fall, då det eftersträfvade syftet med denna bestämmelse är att vissa varor eller tjänster ska behandlas på samma sätt som likhetsprincipen kan anses begränsa medlemsstaternas utrymme för eget skön i detta avseende.(25) I annat fall kan likabehandlingsprincipen inte åberopas i syfte att påstå att denna bestämmelse, i strid med sin ordalydelse, ska tolkas så, att medlemsstaterna inte har beviljats något utrymme för skönsmässig bedömning. Om så inte var fallet, skulle det innebära att omfattningen av varje harmoniseringsåtgärd till följd av unionslagstiftning alltid skulle vara komplett.

59. Eftersom artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 inte har som syfte att samtliga tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning ska bedömas på samma sätt, krävs enligt likabehandlingsprincipen inte heller att samtliga tjänster ska behandlas på samma sätt. Det är endast i det fall när en medlemsstat har utövat sin rätt enligt direktivet som det – mot bakgrund av de ändamål som denna stat eftersträfvade vid tillämpningen av detta utrymme för skönsmässig bedömning – torde kunna hävdas att det sätt, på vilken tillämpningen faktiskt utfördes, stred mot likabehandlingsprincipen.(26)

60. I det nationella förfarandet ankommer det följaktligen på den hänskjutande domstolen att ta ställning till huruvida den tyska lagstiftaren vid tillämpningen av det utrymme för skönsmässig

bedömning, som den har beviljats enligt artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, har iakttagit likabehandlingsprincipen när den underlät att undanta de verksamheter som är i fråga i det nationella målet.

D. Åberopande av enbart artikel 132.1 m

61. När medlemsstaterna enligt en bestämmelse ges ett visst utrymme för skönsmässig bedömning kan en person ändå, såsom framgår av domsstolens praxis, under vissa speciella omständigheter åberopa denna bestämmelse i syfte att aktualisera principen om direkt effekt.(27) Han eller hon kan emellertid endast göra det om den berörda medlemsstaten har överskridit sitt utrymme för skönsmässig bedömning(28) eller om medlemsstaten uttryckligen har avstått från varje tanke på att utöva sin rätt att göra en sådan bedömning.(29)

62. Vad gäller artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 skulle denna rätt till skönsmässig bedömning överträdas, om en medlemsstat till exempel vägrade att göra undantag för en tjänst på grund av ett icke tillåtet skäl, såsom till exempel att tjänsten inte tillhandahålls personer, som deltar i idrottslig eller fysisk träning, av organisationer utan vinstsyfte, att de personer som åtnjuter tjänsten inte är medlemmar i en organisation utan vinstsyfte,(30) att leverantören av denna tjänst, trots att vederbörande är en organisation utan vinstsyfte, inte är ett offentligrättsligt organ,(31) att tjänsten tillhandahålls en korporation snarare än en fysisk person(32) eller att – såsom anförts ovan – detta skäl strider mot likabehandlingsprincipen, med hänsyn till det syfte som eftersträvas med den nationella lagstiftning som antagits med stöd av detta utrymme för eget skön.

63. I det nu aktuella målet har skattemyndigheten vägrat att – med undantag för anordnandet av golfturneringar – undanta de ifrågavarande tjänsterna från beskattning på grund av att dessa inte var av det slag som Tyskland hade valt att undanta. Detta skäl kan i sig inte sägas innebära ett överskridande av det utrymme för skönsmässig bedömning, som enligt artikel 132.1 m har beviljats medlemsstaterna. Skälet härför är, såsom jag redan har försökt förklara, att medlemsstaterna i princip har rätt att besluta om vilka specifika tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som ska undantas. Golfclub kan därför inte direkt åberopa denna bestämmelse, såvida det inte, såsom anges ovan, – mot bakgrund av Förbundsrepubliken Tysklands syften vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning – framgår att dessa tjänster skulle jämföras med sådana idrottstjänster, vilka enligt tysk rätt faktiskt undantogs. Detta är emellertid ytterst en fråga för den nationella domstolen att avgöra.

64. Jag vill här endast anmärka att denna särskilda fråga inte direkt har diskuterats inför domstolen och att domstolen inte heller har någon sådan information som skulle kunna göra det möjligt för den att ge användbar vägledning till den hänskjutande domstolen i detta avseende.

65. Jag föreslår därför att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att bestämmelsen inte har direkt effekt och följaktligen inte kan åberopas direkt vid nationella domstolar av enskilda, såvida inte den berörda medlemsstaten har överskridit det utrymme för skönsmässig bedömning som tillkommer den enligt denna bestämmelse i direktivet.(33)

V. Förslag till avgörande

66. Mot bakgrund av ovan angivna överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den första frågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, enligt vilken "[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer

som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning”, ska tolkas så, att den inte har direkt effekt. Artikeln kan följaktligen inte åberopas direkt vid nationella domstolar av enskilda, såvida den berörda medlemsstaten inte har överskridit det utrymme för skönsmässig bedömning som tillkommer den enligt denna bestämmelse i direktivet.

1 Originalspråk: engelska.

2 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, punkt 33), dom av den 12 december 2013, Portgás (C?425/12, EU:C:2013:829, punkt 18), dom av den 15 januari 2014, Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2, punkt 31), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 31), och dom av den 7 juli 2016, Ambisig (C?46/15, EU:C:2016:530, punkt 16).

3 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 32), dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C?108/14 och C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 49), och dom av den 13 februari 2019, Human Operator (C?434/17, EU:C:2019:112, punkt 38).

4 Dom av den 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 52), och dom av den 26 oktober 2006, Pohl-Boskamp (C?317/05, EU:C:2006:684, punkt 41).

5 Min kursivering.

6 Så är även fallet i dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 36), vilken rör tolkningen av artikel 13B b och 13C i sjätte direktivet och inte artikel 13A.1 m i samma direktiv.

7 Punkt 23 i dom av den 15 februari 2017, British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117).

8 Punkt 16 i ovannämnda dom.

9 Punkterna 19–21 i ovannämnda dom.

10 Punkt 22 i ovannämnda dom.

11 Punkterna 23 och 24 i ovannämnda dom.

12 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730, punkt 17), och dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punkt 19).

13 Förarbetena visar dessutom att användningen av ordet ”vissa” är en följd av lagstiftarnas uttryckliga avsikt att ge medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning. Kommissionen föreslog inledningsvis i sitt förslag till ett sjätte direktiv, att medlemsstaterna skulle undanta tjänster och hithörande varor, som organisationer utan vinstsyfte tillhandahöll sina medlemmar, samt att detta undantag skulle tillämpas endast på verksamheter, som hade direkt samband med amatörers idrottsliga eller fysiska träning. Detta förslag avvisades emellertid uttryckligen av rådet, som ersatte det med en text som motsvarade den nu gällande ordalydelsen i artikel 132.1 m. När kommissionen den 5 december 1984 föreslog att ordet ”vissa” skulle tas bort, avvisade rådet än en gång detta förslag och behöll bestämmelsens ordalydelse såsom den var i originalversionen av den 17 maj 1977.

14 Se, till exempel, dom av den 10 juli 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen och

Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, punkt 37).

15 Domstolen har uttalat att det enligt principen om rättssäkerhet och tydlighet krävs att den tolkning, som domstolen har till uppgift att göra, ska grundas på de relevanta bestämmelsernas ordalydelse och uppenbara ändamål, se dom av den 5 maj 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, punkt 8).

16 Se, för ett liknande resonemang), dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 23), dom av den 19 december 2013, Bridport och West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20), och dom av den 26 oktober 2017, English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 23). I domen i målet Žamberk underkände domstolen särskilt påståendet att undantaget inte skulle vara tillämpligt på "oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet" till exempel – såsom i det fallet – sporadisk simning i en kommunal simbassäng.

17 Se, dom av den 26 oktober 2017, English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 22).

18 Enligt till exempel fransk lag är tjurfäktnings tillåten endast i områden, där det är en oavbruten lokal tradition. Se artikel 521-1 i den franska strafflagen.

19 Om en snedvridning av konkurrensen är inbyggd i det faktum att det i artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs vissa undantag (dom av den 19 december 2013, Bridport och West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 37), innebär detta inte att unionslagstiftarna eftersträfvade att på visst sätt hindra medlemsstaterna från att bestämma omfattningen av sådana snedvridningar, när de beviljade dessa det utrymme för skönsmässig bedömning som föreskrivs i artikel 132.1 m.

20 Se, dom av den 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punkt 28).

21 Användningen i detta sammanhang av uttrycket "principen om skatteneutralitet" är missvisande, eftersom det kan förväxlas med den avdragsmekanism som föreskrivs i sjätte direktivet i syfte att lätta affärsidkarens börda, vilken består i dels att han ska betala mervärdesskatt, dels att mervärdesskatt har betalats på hans ekonomiska aktiviteter, vilka i sig är föremål för mervärdesskatt. Rättspraxis har inte alltid varit helt sammanhängande på detta område. Såsom jag redan har understrukt i mitt förslag till avgörande i målet Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302) är neutralitetsprincipen enligt vissa domar en "översättning" av likabehandlingsprincipen till mervärdesskatteområdet (beslut av den 18 november 2014, MDDP (C-319/12, EU:C:2014:2395, punkt 38). I andra domar har domstolen förklarat att den är ett speciellt uttryck för principen om likabehandling (dom av den 7 mars 2013, Efir (C-19/12, ej publicerat, EU:C:2013:148, punkt 35), vilket inte överensstämmer med ett senare avgörande (dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 18). I dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), har domstolen, i stor avdelning, emellertid intagit en strängare hållning och i denna sin andra bifallsdom gjort bedömningen att begreppet skatteneutralitet liknar principen om lika behandling, men att de som tillämpar unionsrätten måste ges ett stort utrymme för skönsmässig bedömning såvitt avser beskattningsåtgärder.

22 Se, till exempel, dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 41).

23 Dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26). För tillämpningen av likabehandlingsprincipen är det följaktligen inte tillräckligt att de ifrågavarande varorna och tjänsterna konkurrerar med varandra. De måste vara

lika mot bakgrund av de ifrågavarande bestämmelserna innehåll och syfte. De måste även vara lika mot bakgrund av de ifrågavarande bestämmelsernas sakliga innehåll och dessa bestämmelserns syfte, varvid syftet med det ifrågavarande områdets principer och ändamål ska beaktas. Se, dom av den 7 mars 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punkt 42), som utgår från domen av den 10 november 2011, Rank Group (C?259/10 och C?260/10, EU:C:2011:719, punkt 36). Enligt unionsrätten är en tillämpning av principen om likabehandling detsamma som att genomföra ett hållbarhetstest.

24 Se, analogt, angående förekomsten av en selektiv åtgärd inom området för statligt stöd, dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C?236/16, EU:C:2018:291, punkt 29).

25 Likabehandlingsprincipen bestämmer med andra ord inte huruvida medlemsstaterna kan göra en skönsmässig bedömning utan begränsar det sätt på vilket denna bedömning ska utföras.

26 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 februari 2005, *Linneweber och Akritidis* (C?453/02 och C?462/02, EU:C:2005:92, punkt 37), och dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 50).

27 Dom av den 28 juni 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, EU:C:2007:391, punkt 61).

28 Se, angående utrymmet härför, dom av den 12 oktober 2017, *Lombard Inगतlan Lizing* (C?404/16, EU:C:2017:759, punkt 38).

29 Se, angående denna fråga, dom av den 17 februari 2005, *Linneweber och Akritidis* (C?453/02 and C?462/02, EU:C:2005:92, punkt 35).

30 Se, dom av den 19 december 2013, *Bridport och West Dorset Golf Club* (C?495/12, EU:C:2013:861, punkterna 32 och 39).

31 Se, i detta avseende, dom av den 13 juli 2017, *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544, punkt 33).

32 Se, dom av den 16 oktober 2008, *Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, punkt 35).

33 Artikel 132.1 m överlåter visserligen på medlemsstaterna att bestämma exakt vilka tjänster som ska undantas, men den begränsar utrymmet för skönsmässig bedömning genom att som villkor för undantag kräva att tjänsten har tillhandahållits av en organisation utan vinstsyfte. Jag föreslår därför att domstolen tar ställning till huruvida en medlemsstat *kan* eller *ska* undanta en tjänst, när denna tjänst tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte, vars organisationsbestämmelser inte utesluter att tillgångarna vid en eventuell avveckling får överföras till dess medlemmar eller till en organisation med vinstsyfte.