



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 7. november 2019¹

Sag C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
mod
Golfclub Schloss Igling e.V.**

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelser – artikel 132, stk. 1, litra m) – levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelse af sport – direkte virkning – rækkevidden af medlemsstaternes skønsbeføjelse – princip om afgiftens neutralitet – ligebehandlingsprincippet – begrebet organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«).

2. Anmodningen er blevet fremsat under en retssag mellem Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (afgiftsmyndigheden i Kaufbeuren, Füssen lokalafdeling, Tyskland) og Golfclub Schloss Igling e.V. (herefter »Golfclub«) vedrørende Finanzamts nægtelse af afgiftsfrihed (moms) for visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af golf, som blev præsteret af Golfclub.

3. Den centrale problemstilling i denne sag er, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 på trods af, at bestemmelsens ordlyd alene henviser til »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport«, ikke desto mindre kan betragtes som værende tilstrækkeligt præcis og ubetinget og dermed have direkte virkning.

I. EU-retten

A. Direktiv 2006/112

4. Artikel 132 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

¹ – Originalsprog: engelsk.

- m) visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning
- n) levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat.«

B. Tysk ret

5. I henhold til § 4, stk. 22, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), i den affattelse, der blev offentliggjort den 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), er følgende transaktioner fritaget for afgift:

- »a) konferencer, kurser og andre arrangementer af en videnskabelig eller uddannelsesmæssig karakter, som afholdes af offentligretlige juridiske personer, højere læreanstalter inden for forvaltning og økonomi, folkehøjskoler eller organer med almennyttige formål eller erhvervsorganisationer, såfremt hovedparten af indtægterne anvendes til at dække omkostninger
- b) andre kultur- og sportsbegivenheder, som afholdes af de i litra a) nævnte aktører i tilfælde, hvor gebyret udgøres af deltagergebyr.«

6. Det anføres i § 51, 52, 55, 58, 59, 60 og 61 i Abgabenordnung (lov om afgifter):

»§ 51

Generelt

(1) Følgende bestemmelser finder anvendelse, hvor loven giver et selskab skattemæssige privilegier på grundlag af dets direkte og udelukkende almennyttige, velgørende eller religiøse formål (afgiftsbegunstigede formål). Et selskab skal forstås som et selskab, en sammenslutning eller en aktivmasse som defineret i selskabsskatteoven. Funktionelle underafsnit (afdelinger) af selskaber behandles ikke som uafhængige skattesubjekter.

[...]

§ 52

Almennyttige formål

(1) Et selskab anses for at have almennyttigt formål, hvis dets vedvarende aktiviteter har til formål uegennyttigt at skabe fordele for almenhedens interesser i materiel, åndelig eller moralsk forstand. Det anses ikke for at skabe fordel for almenhedens interesser, hvis gruppen af personer, der nyder godt af en sådan fordel, er afgrænset, f.eks. ved medlemskab af en familie, en medarbejdergruppe på en virksomhed, eller hvis gruppen aldrig kan være andet end lille som følge af den måde, den er defineret på, særligt for så vidt angår geografiske eller faglige kendetegn. Fordele for almenhedens interesser kan ikke anføres alene med den begrundelse, at et selskab tildeler kapital til en offentligretlig enhed.

(2) Med forbehold af bestemmelserne i stk. 1 ovenfor anerkendes følgende som fremme af almenhedens interesser:

[...]

21. fremme af sport (skak anses for at være en sport)

[...]

§ 55

Uegennyttighed

(1) Fordele eller støtte udøves uegennyttigt, hvor det ikke primært tjener til selskabets egne økonomiske interesser, f.eks. kommercielle eller andre erhvervsmæssige interesser, og hvor følgende betingelser er opfyldt:

1. Selskabets midler kan kun anvendes til de formål, der er fastsat i vedtægterne. Selskabsdeltagere eller partnere (som anses for at være medlemmer i forhold til anvendelsen af disse bestemmelser) må hverken modtage gevinstandele eller andre midler fra selskabet i deres egenskab af medlemmer. Selskabet må hverken anvende sine midler direkte eller indirekte til fremme eller støtte af politiske partier.
2. Ved ophør af deres medlemskab, eller ved opløsning eller likvidation af selskabet, må medlemmerne ikke modtage mere end deres indbetalte kapitalandele og markedsværdien af deres indskud af naturalier.
3. Selskabet må ikke yde nogen person en fordel ved at dække udgifter, der ikke har forbindelse til selskabets formål, eller som indebærer et uforholdsmæssigt højt vederlag.
4. Når selskabet opløses eller likvideres, eller hvis dets tidligere formål bortfalder, må selskabets aktiver, ud over medlemmernes kapitalandele og markedsværdien af deres indskud i naturalier, alene anvendes til andre afgiftsbegunstigede formål (princippet om binding af aktiver). Dette krav skal også være opfyldt, hvis aktiverne overdrages til et andet afgiftsbegunstiget selskab eller en offentligretlig juridisk person til afgiftsbegunstigede formål.
5. Med forbehold af § 62 skal selskabet som udgangspunkt prompte anvende sine midler til de afgiftsbegunstigede formål, som fremgår af vedtægterne. Anvendelsen af midler til erhvervelse eller dannelse af aktiver, som tjener det i vedtægterne angivne formål, udgør også behørig anvendelse. Midler anses for at være anvendt prompte, når de anvendes til de afgiftsbegunstigede formål, der fremgår af vedtægterne, senest to kalender- eller regnskabsår efter optjeningstidspunktet.

[...]

§ 58

Aktiviteter, der ikke har skadelig indvirkning på afgiftsbegunstigelsen

Afgiftsbegunstiget status er ikke udelukket i det tilfælde, at

[...]

8. et selskab afholder sociale arrangementer, som er af sekundær betydning i forhold til de afgiftsbegunstigede aktiviteter
9. en sportsforening afholder såvel betalte som ubetalte sportsaktiviteter

[...]

§ 59

Forudsætninger for afgiftsbegunstigelse

Afgiftsbegunstigelse indrømmes, hvis det anføres i statuten, fundatsen eller i andre vedtægter (benævnes som vedtægter i forhold til anvendelsen af disse bestemmelser), der beskriver det formål, som selskabet forfølger, at dette formål opfylder kravene i § 52-55, og dette udelukkende og direkte forfølges; faktiske ledelsesaktiviteter skal overholde disse vedtægtsbestemmelser.

§ 60

Krav til vedtægterne

(1) De formål, der er fastsat i vedtægterne, og de midler, hvormed de skal nås, skal være så præcist defineret, at det sikres, at det på grundlag af vedtægterne kan fastslås, hvorvidt forudsætningerne for afgiftsbegunstigelse er opfyldt. Vedtægterne skal indeholde de i bilag 1 fastlagte kriterier.

(2) Vedtægterne skal være i overensstemmelse med de fastsatte krav for så vidt angår selskabsbeskatning og erhvervsbeskatning i hele vurderingsperioden samt for andre skatter og afgifter på det tidspunkt, hvor skatte- eller afgiftspligten indtræder.

§ 61

Binding af aktiver i vedtægterne

(1) En tilstrækkelig binding af aktiverne i afgiftsøjemed (§ 55, stk. 1, nr. 4) anses for at foreligge, såfremt det formål, hvortil aktiverne skal anvendes, hvis selskabet opløses eller likvideres, eller hvis selskabets formål bortfalder, er så præcist defineret i vedtægterne, at det kan fastslås på baggrund af vedtægterne, hvorvidt dette formål er afgiftsbegunstiget.

(2) (ophævet)

(3) Hvis bestemmelsen vedrørende binding af aktiver efterfølgende ændres, således at den ikke længere er i overensstemmelse med kravene i § 55, stk. 1, nr. 4, anses bestemmelsen for at være utilstrækkelig fra begyndelsestidspunktet i afgiftsmæssig henseende. § 175, stk. 1, første punktum, nr. 2, finder anvendelse med det forbehold, at meddelelser om afgiftsansættelse kan udstedes, annulleres eller ændres i det omfang, de vedrører afgifter, som er opstået inden for de ti kalenderår, der går forud for ændringen af bestemmelsen om binding af aktiver.«

II. Tvistens baggrund

7. Golfclub er en registreret forening, der i det omtvistede år (2011) ikke var godkendt som almennyttig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Abgabenordnungs § 51 ff. Ifølge foreningens vedtægter er foreningens formål at bevare og fremme golfsporten. Med henblik herpå driver foreningen en golfbane og tilhørende faciliteter, som den bortforpagter til Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (herefter »Golfplatz«). Ifølge vedtægternes artikel 13, stk. 3, skal aktiverne i tilfælde af frivillig eller tvungen opløsning af foreningen overføres til en person eller institution udpeget af generalforsamlingen.

8. Den 25. januar 2011 blev Golfplatz opkøbt af Golfclub for 380 000 EUR. For at finansiere denne aktivitet optog Golfclub lån fra sine medlemmer med en rente på 4% p.a. tilbagebetalt i årlige rater på 5%.

9. Samme år opkrævede Golfclub indtægter for et samlet beløb på 78 615,02 EUR fra følgende aktiviteter:

- i) brug af golfbanen
- ii) udlejning af golfbolde
- iii) hyre af caddies
- iv) salg af golfkøller
- v) foreningens organisering og afholdelse af golfturneringer og arrangementer, for hvilke Golfclub har modtaget deltagergebyrer.

10. Afgiftsmyndigheden har nægtet disse aktiviteter afgiftsfritagelse med den begrundelse, at i henhold til UStG's § 4, stk. 22, fritages alene deltagergebyrer for afgift, og at selv for organisering og afholdelse af golfturneringer kan denne fritagelse ikke finde anvendelse, idet Golfclub ikke kan betegnes som en almennyttig organisation som omhandlet i Abgabenordnings §51 ff. Foreningens vedtægter indeholdt nemlig ikke tilstrækkeligt præcise regler med hensyn til den fastsatte overdragelse af foreningens aktiver i tilfælde af opløsning, og opkøbet af Golfplatz beviser, at foreningen ikke udelukkende forfølger almennyttige formål.

11. Afgørelsen truffet af afgiftsmyndigheden vedrørende Golfclub blev annulleret af Finanzgericht München (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, München, Tyskland) med den begrundelse, at Golfclub er en almennyttig forening som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, og at denne bestemmelse, som har direkte virkning, forpligter medlemsstaterne til at afgiftsfritage alle aktiviteter, der er nært forbundne med udøvelsen af sport, der ydes af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje.

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

12. Afgiftsmyndigheden har anlagt sag til prøvelse af Finanzgerichts afgørelse ved den forelæggende ret. Sidstnævnte har givet udtryk for den opfattelse, at tvistens løsning dels afhænger af, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 har direkte virkning, og derfor om organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan påberåbe sig bestemmelsen direkte i tilfælde af en ukorrekt gennemførelse af dette direktiv. Dels vedrører sagen betydningen af udtrykket »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, der anvendes i samme bestemmelse.

13. For så vidt angår den første problemstilling har den nationale ret forklaret, at den ønsker en præcisering af, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 har direkte virkning, idet Domstolen i sin dom af 15. februar 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 23 og 24), fastslog, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »sjette direktiv«) ikke har direkte virkning. For at nå frem til denne konklusion lagde Domstolen navnlig vægt på den omstændighed, at bestemmelsen, ligesom artikel 132, stk. 1, litra m), henviser til »visse tjenesteydelser« og dermed tillagde medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at afgøre, hvilke ydelser der fritages. Dette førte Domstolen til den konklusion, at bestemmelsen ikke opfyldte betingelserne for at kunne tillægges direkte virkning ved de nationale retsinstanser.

14. Med hensyn til det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt udtrykket »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som anvendes i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, skal anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb, og i så fald hvorvidt udtrykket skal fortolkes således, at det er påkrævet, for at organet kan betragtes som værende et sådant organ, at dets vedtægter i tilfælde af en overførelse til et andet organ kræver, at sidstnævnte også er et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje.

15. På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Har artikel 132, stk. 1, litra m), i [direktiv 2006/112], ifølge hvilken »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«, direkte virkning, således at organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan påberåbe sig denne bestemmelse direkte, hvis den ikke er gennemført i national ret?
- 2) Såfremt [det første spørgsmål] besvares bekræftende, drejer udtrykket »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i [direktiv 2006/112] sig da om
 - et begreb, der skal fortolkes selvstændigt efter EU-retten, eller
 - har medlemsstaterne kompetence til at lade eksistensen af et sådant organ afhænge af betingelser som § 52, sammenholdt med § 55, i Abgabenordnung (lov om afgifter) (eller betingelserne i §§ 51 ff. i Abgabenordnung i deres helhed)?
- 3) Såfremt det drejer sig om et begreb, der skal fortolkes selvstændigt efter EU-retten, skal et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 132, stk. 1, litra m), i [direktiv 2006/112], da have regler for det tilfælde, at organet skal opløses, ifølge hvilke det skal overdrage den formue, det ejer på dette tidspunkt, til et andet organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fremme af sport og fysisk træning?«

IV. Bedømmelse

16. I overensstemmelse med Domstolens anmodning vil jeg i dette forslag til afgørelse begrænse mig til at undersøge det første spørgsmål.

17. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 har direkte virkning og således kan påberåbes af borgerne ved de nationale domstole.

18. Indledningsvis bør det bemærkes, at en bestemmelse kan påberåbes af borgerne over for en medlemsstat, navnlig når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt, hvis denne bestemmelse er ubetinget og tilstrækkelig præcis².

2 – Jf. i denne retning dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 33), af 12.12.2013, Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 18), af 15.1.2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, præmis 31), af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 31), og af 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, præmis 16).

19. En EU-retlig bestemmelse kan anses for at være ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende³. For at kunne betragtes som tilstrækkelig præcis skal en bestemmelse indeholde en forpligtelse, der er utvetydigt og ubetinget formuleret⁴.

20. For så vidt angår artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 giver den hidtidige retspraksis allerede vejledning om, hvordan den forelæggende rets spørgsmål skal besvares.

A. Bedømmelse i lyset af Domstolens hidtidige praksis

21. Domstolens tidlige praksis vedrørende artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 – såsom dom af 16. oktober 2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), af 21. februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), og af 19. december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – kan i første omgang give det indtryk, at medlemsstaterne er forpligtede til at fritage enhver ydelse med nær tilknytning til udøvelsen af sport, der præsteres af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. Imidlertid er jeg af den opfattelse, at en mere detaljeret analyse af disse domme viser, at dette ikke er tilfældet.

22. I dom af 16. oktober 2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 27), fandt Domstolen, at »[s]ette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), [imidlertid ikke] tilsigter [...] udelukkende at lade visse former for sport være omfattet af den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse, men derimod at omfatte udøvelse af sport generelt«. I den pågældende sag var det centrale spørgsmål, hvorvidt de gebyrer, som hockey-klubberne betalte til England Hockey som betaling for de ydelser, som organet udbød, var momspligtige.

23. Ved besvarelsen af den forelæggende rets første spørgsmål fandt Domstolen først, at præstering af tjenesteydelser som omhandlet i den bestemmelse, der nu er artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, omfatter tjenesteydelser, der ud fra et formelt perspektiv præsteres ikke kun til fysiske personer, men også til juridiske personer og sammenslutninger, som ikke har selskabsform, navnlig forudsat, at de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport. I modsat fald ville det nemlig betyde, at »den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse [ville] afhænge af, om der bestod et retsforhold mellem tjenesteyderen og de personer, som deltager i sport, inden for en sådan struktur«. En sådan konklusion ville være i modstrid med fritagelsens formål.

24. Herefter gik Domstolen over til at besvare det andet spørgsmål, dvs. hvorvidt medlemsstaterne har mulighed for at begrænse fritagelsesordningen i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 til alene at gælde ydelser, som præsteres til enkeltpersoner, der deltager i sport. Domstolen fandt i præmis 39, at direktivet ikke tillod medlemsstaterne »at udelukke en vis gruppe af modtagere af disse tjenesteydelser fra den pågældende fritagelse«, idet medlemsstaterne ikke havde nogen skønsmargin i denne henseende.

25. Tilsvarende fandt Domstolen i præmis 21 i sin dom af 21. februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), at artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 »ikke [tilsigter] udelukkende at lade visse former for sport være omfattet af den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse«. Domstolen udtalte således i præmis 25, at »ikke-organiserede, usystematiske sportsaktiviteter, der ikke har deltagelse i sportskonkurrencer for øje, kan udgøre udøvelse af sport i denne bestemmelses

3 – Jf. i denne retning dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 32), af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 49), og af 13.2.2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, præmis 38).

4 – Dom af 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, præmis 52), og af 26.10.2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, præmis 41).

forstand«⁵. Under alle omstændigheder antyder Domstolens fakultative sprogbrug (»kan«) i den omtalte præmis i sig selv, at medlemsstaterne har en skønsmargin i denne forbindelse. Hvis den omhandlede bestemmelse skulle betragtes som ubetinget, måtte det antages, at Domstolen ville have sagt dette ved at anvende et ufravigeligt ord som »skal«.

26. For at dvæle ved dette punkt må det medgives, at Domstolen i disse to sager stiltiende synes at have lagt til grund, at artikel 132, stk. 1, litra m), i sig selv havde direkte virkning. Imidlertid må det også bemærkes, at spørgsmålet om direkte virkning ikke udtrykkeligt var forelagt Domstolen, og at Domstolen under alle omstændigheder ikke var forpligtet til at tage stilling til dette spørgsmål i nogen af sagerne.

27. Da de forelagte spørgsmål i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) og i Žamberk-sagen (C-18/12, EU:C:2013:95) hverken udtrykkeligt vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en vis skønsmarginal for medlemsstaterne til at afgøre, hvilke tjenesteydelser der fritages, eller den ubetingede karakter af artikel 132, stk. 1, litra m), er det min opfattelse, at der ikke kan drages nogle konklusioner af disse domme for så vidt angår det foreliggende spørgsmål om direkte virkning af denne bestemmelse. Jeg er af den opfattelse, at disse afgørelser skal forstås således, at de ikke *ex ante* udelukker bestemte sportsaktiviteter fra bestemmelsens anvendelsesområde alene af den årsag, at de ikke opfyldte det særlige kriterium, der var omdrejningspunktet i de respektive sager.

28. I sin dom af 19. december 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 32), fastslog Domstolen som svar på den forelæggende rets første fem spørgsmål, at »artikel 134, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke udelukker levering af en ydelse, som består i, at et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis virksomhed består i at administrere en golfbane og tilbyde medlemskab, giver en brugsret til denne golfbane til besøgende ikke-medlemmer, fra den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m)«. Imidlertid var den omhandlede bestemmelse i sagen *Bridport and West Dorset Golf Club* *ikke* artikel 132, stk. 1, litra m), men artikel 134, litra b), i direktiv 2006/112⁶. Idet artikel 134, litra b), begrænser medlemsstaterne i at give fritagelse til visse typer af ydelser med nær tilknytning til sport eller fysisk træning på grundlag af artikel 132, stk. 1, litra m), lagde Domstolen implicit, men nødvendigvis til grund, at betingelserne for at anvende denne bestemmelse var opfyldt.

29. Det kan således ikke udledes, at Domstolen rent faktisk tog stilling til det ret særskilte spørgsmål om, hvorvidt artikel 132, stk. 1, litra m), i sig selv har direkte virkning. Det følger derfor heraf, at der heller ikke kan drages nogle konklusioner af denne dom, i hvert fald hvad angår det centrale spørgsmål i den foreliggende sag.

30. Under alle omstændigheder har denne individuelle analyse af dommene i den tidlige retspraksis kun begrænset relevans, da Domstolen siden da udtrykkeligt har taget stilling i hvert fald i to domme, dvs. dom af 13. juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), og af 15. februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), hvoraf det klart kan udledes, at artikel 132, stk. 1, litra m), overlader medlemsstaterne et skøn med hensyn til rækkevidden af deres beføjelse til at fritage bestemte ydelser med nær tilknytning til sport. Den omstændighed, at der består en sådan skønsmarginal, betyder i sig selv, at bestemmelserne i artikel 132, stk. 1, litra m), ikke kan betragtes som havende en ubetinget karakter. Idet kravet om ubetingethed er en forudsætning for anvendelse af doktrinen om direkte virkning, følger det heraf, at artikel 132, stk. 1, litra m), ikke kan anses for at have direkte virkning. Dette punkt kan illustreres ved gennemgang af disse to domme.

5 – Min fremhævelse.

6 – Dette var også tilfældet i dom af 12.1.2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 36), som vedrørte fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, i sjette direktiv og ikke artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i dette direktiv.

31. I sin dom af 15. februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), fandt Domstolen først, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), i sjette direktiv – som siden er erstattet af de enslydende bestemmelser i artikel 132, stk. 1, litra n), i direktiv 2006/112 – »ikke har direkte virkning, hvorfor denne bestemmelse i tilfælde af manglende gennemførelse ikke kan påberåbes direkte af et offentligretligt organ eller et andet kulturelt organ«.

32. Domstolen bemærkede navnlig, at udtrykket »visse kulturelle tjenesteydelser« i bestemmelsen »ikke kræver fritagelse af alle de kulturelle tjenesteydelser, således at medlemsstaterne kan momsfritage »visse« kulturelle tjenesteydelser, mens de pålægger andre kulturelle tjenesteydelser moms«⁷. Domstolen anlagde dette synspunkt for det første af den årsag, »at en sådan fortolkning ikke svarer til den gængse betydning af ordet »visse«, der er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), og fratager brugen af dette ord dets effektive virkning i denne bestemmelse«⁸. For det andet afviste EU-lovgiver specifikt Europa-Kommissionens oprindelige forslag for så vidt angår artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), om på harmoniserende vis at udspecificere de omfattede tjenesteydelser⁹. For det tredje kan EU-lovgivers beslutning om at overlade en skønsmæssig beføjelse til medlemsstaterne i forbindelse med fritagelse af kulturelle tjenesteydelser forklares ved de mange forskelligartede regionale kulturelle traditioner og den regionale kulturarv inden for EU og nogle gange inden for den samme medlemsstat¹⁰.

33. Afgørende fandt Domstolen imidlertid, at den omstændighed, at der forelå en skønsmæssig beføjelse til at fritage »visse« kulturelle tjenesteydelser, var ensbetydende med, at bestemmelsen ikke opfyldte de kriterier, som var nødvendige for, at doktrinen om direkte virkning kunne finde anvendelse¹¹.

34. Dernæst afviste Domstolen i sin dom af 13. juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, præmis 19), den argumentation, at kravet om, at medlemsstater momsbelægger alle tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, havde direkte virkning, med den begrundelse, at dette »ville [...] være i strid med ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra m), [...] som vedrører »visse« former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning«.

35. Alle disse betragtninger kan sagtens anvendes i forhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, idet denne bestemmelse også henviser til beføjelsen til at undtage »visse« ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning. Den omstændighed, at medlemsstaterne er givet en beføjelse desangående, er uforenelig med kravet om ubetingethed, som i sig selv er en forudsætning for anvendelsen af doktrinen om direkte virkning. Det er derfor min opfattelse, at i lyset af Domstolens betragtninger i både dommen i sagen *British Film Institute* og i sagen *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) kan artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 ikke anses for at være tilstrækkelig præcis og ubetinget til at have direkte virkning.

B. Bedømmelse i lyset af almindeligt accepterede fortolkningsmetoder

36. Enhver analyse af artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 i lyset af de fortolkningsmetoder, der traditionelt anvendes af Domstolen, på grundlag af den omhandlede bestemmelses ordlyd, den sammenhæng, hvori den indgår, og af dens formål, fører også til den samme konklusion.

7 – Præmis 23 i dom af 15.2.2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 – Præmis 16 i den pågældende dom.

9 – Præmis 19-21 i den pågældende dom.

10 – Præmis 22 i den pågældende dom.

11 – Præmis 23 og 24.

1. Ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra m)

37. Artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 bestemmer, at medlemsstater skal fritage »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning« fra moms.

38. Da denne ordlyd af den pågældende bestemmelse fastsætter, at medlemsstater skal fritage *visse* ydelser – og ikke, bør det bemærkes, *alle* ydelser – med nær tilknytning til udøvelsen af sport, står det klart, at medlemsstaterne er overladt en vis skønsmæssig beføjelse i denne henseende. De kan således afgøre, hvilke ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, som de ønsker at fritage.

39. I sit skriftlige indlæg har den nederlandske regering imidlertid gjort gældende, at betegnelsen »visse« ikke skal forstås som værende »nogle, men ikke alle«, men derimod som en fremhævelse af, at denne fritagelse kun finder anvendelse på ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

40. Jeg er ikke i stand til at tiltræde denne argumentation. Det skal i denne henseende bemærkes, at eftersom de udtryk, der er anvendt til at betegne fritagelsestilfældene fastsat i artikel 132 i direktiv 2006/112, udgør undtagelser til det generelle princip, hvorefter alle tjenesteydelser, som præsteres af en afgiftspligtig person mod vederlag, skal pålægges moms, skal disse betegnelser følgelig fortolkes strengt.

41. Denne regel om streng fortolkning er selvsagt ikke ensbetydende med, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning¹². Derimod indebærer den, at når ordlyden af en fritagelse – som den, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 – er klar, bør bestemmelsens ordrette fortolkning have forrang.

42. For at det argument, som den nederlandske regering har fremført, skulle være holdbart, ville det her, tror jeg, have været nødvendigt, at sætningens sidste del var opbygget anderledes, og navnlig at udtrykkene »præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje« blev nævnt særskilt. Hvis EU-lovgiver havde tilsigtet, at denne bestemmelse skulle fortolkes som fremført af den nederlandske regering, kunne følgende ordlyd eksempelvis have været anvendt: »Visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, *dvs. dem*, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning« fritages¹³.

43. På grundlag af den netop nævnte fortolkningsregel kan den nederlandske regerings argumentation således ikke tiltrædes.

12 – Jf. i denne retning dom af 18.11.2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, præmis 17), og af 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 19).

13 – Derudover fremgår det af forarbejderne, at brugen af ordet »visse« skyldes, at lovgiver udtrykkeligt havde til hensigt at overlade medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse. Således foreslog Kommissionen oprindeligt i sit forslag til et sjette direktiv, at medlemsstaterne skal fritage »tjenesteydelser og accessoriske leveringer af ting til disse ydelser, som præsteres af foretagender uden økonomisk sigte, og som til formål har udøvelse af sport eller gymnastik; nærværende fritagelse vedrører udelukkende den virksomhed, der har en direkte forbindelse med udøvelse af sport eller gymnastik for amatører«. Imidlertid blev denne fritagelse udtrykkelig afvist af Rådet, som erstattede den med en tekst, der svarer til den nugældende ordlyd af artikel 132, stk. 1, litra m). På et senere tidspunkt, da Kommissionen den 5.12.1984 foreslog Rådet at slette ordet »visse«, afviste Rådet dette forslag igen og bibeholdt ordlyden, som den var i den originale version af 17.5.1977.

44. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, bør det endvidere anføres, at EU-retlige bestemmelser skal fortolkes ikke kun på grundlag af deres ordlyd, men også på baggrund af den sammenhæng, hvori de indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som de udgør en del af¹⁴. Enhver analyse af de formål, som forfølges med artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, og også af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, fører ligeledes til samme konklusion.

2. Formål, der forfølges med artikel 132, stk. 1, litra m)

45. Det er korrekt, at betragtningerne til direktiv 2006/112 kun indeholder få oplysninger om de formål, der forfølges med artikel 132, stk. 1, litra m)¹⁵. Da denne bestemmelse fritager visse ydelser med tilknytning til sport, kan det imidlertid antages, at denne fritagelse har til formål at tilskynde til at fremme den almene offentligheds udøvelse af sportsaktiviteter, navnlig fordi det bidrager til at nå målene for den offentlige sundhed¹⁶.

46. Et sådant formål indebærer imidlertid ikke, at EU-lovgivers hensigt var at fritage *alle* ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Det er korrekt, at Domstolen har fundet, at begrebet sport er begrænset til aktiviteter, som er karakteriseret ved et »ikke ubetydeligt fysisk element«¹⁷. Imidlertid bidrager ikke alle fysiske aktiviteter til at opretholde den almene befolknings fysiske form i samme grad. Tilsvarende vil ikke alle ydelser med nær tilknytning til sport eller fysisk træning nødvendigvis tjene dette formål. Derfor, og i lyset af dette formål, kan EU-lovgiver i overensstemmelse med nærhedsprincippet, der er fastsat i artikel 5, stk. 1, TEU, meget vel have haft den opfattelse, at medlemsstaterne var bedst i stand til at afgøre, hvilke ydelser med nær tilknytning til sport der skulle være fritaget i deres egen gennemførelseslovgivning.

47. Adskillige betragtninger kunne meget vel have ført EU-lovgiver til denne konklusion.

48. For det første er der, som det også gælder for kulturelle ydelser, en stor mangfoldighed af både sportstraditioner og indstillinger til forskellige sportsgrene i medlemsstaterne. Tyrefægtning anses f.eks. af nogle for at være blandt de store herligheder i Spanien, mens denne sport i bedste fald alene tolereres i nogle medlemsstater¹⁸ og misbilliges i andre. Kampsport og kontaktsport giver anledning til hver deres egne problemstillinger både i forhold til deltageres sikkerhed og velbefindende. Det samme kan siges om visse former for ekstremsport. Igen kan visse andre sportsgrene tænkes at rejse spørgsmål om dyrevelfærd, som der kan være mange forskellige holdninger til i de forskellige medlemsstater. En yderligere overvejelse er, at selv om nogle sportsgrene er dybt forankrede i de kulturelle og sportslige livsformer i bestemte medlemsstater – her kan der være tale om tyrefægtning i Spanien, pétanque i Frankrig, cricket i Det Forenede Kongerige og gælisk fodbold og hurling i Irland – så er disse sportsgrene også ret ukendte og sjældent dyrket inden for Den Europæiske Union uden for den pågældende medlemsstat.

49. Alt dette betyder, at medlemsstaterne meget vel kan have deres egne unikke synspunkter om nytten af disse sportsgrene og om, i hvilket omfang offentlig deltagelse i bestemte sportsgrene bør fremmes eller støttes finansielt.

14 – Jf. f.eks. dom af 10.7.2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, præmis 37).

15 – I henhold til Domstolens praksis »kræver retssikkerhedsprincippet og princippet om en klar retstilstand, at Domstolen ved fortolkningen af de relevante bestemmelser henholder sig til disses ordlyd og åbenbare formål«. Jf. dom af 5.5.1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, præmis 8).

16 – Jf. i denne retning dom af 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 23), af 19.12.2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 20), og af 26.10.2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, præmis 23). Navnlig afviste Domstolen i Žamberk-dommen argumentet om, at fritagelsen ikke fandt anvendelse på »udøvelse af sportsaktiviteter på en ikke-organiseret og usystematisk måde« såsom – hvilket var tilfældet i den pågældende sag – svømning i et kompleks med svømmebassin.

17 – Jf. dom af 26.10.2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, præmis 22).

18 – F.eks. er tyrefægtning kun tilladt efter fransk ret i områder, hvor der er en kontinuerlig lokal tradition. Jf. artikel 521-1 i den franske straffelov.

50. For så vidt angår en bestemt sportsgren kan spørgsmålet om, hvorvidt visse ydelser med nær tilknytning til denne sport skal fritages, for det andet være komplekst. F.eks. kan sejlsport betragtes som en sportsgren i forhold til kapsejlad, men når den udøves på anden vis, kan sejlsport betragtes som en fritidsaktivitet eller måske endog som en transportform. Tilsvarende gælder, at selv om rideture eller rundvisninger til hest er en del af ridekunsten – som det f.eks. sommetider foreslås til børn i løbet af ferien – er dette ikke nødvendigvis nok til, at disse ydelser kan betragtes som udøvelse af sport, som det kræves i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112. Under visse omstændigheder og under visse betingelser kan dette blot betragtes som en fritidsaktivitet og ikke som sport som sådan.

51. For det tredje vil fritagelsen fastsat i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 sandsynligvis få betydelige økonomiske konsekvenser for de sportsydelse, der udbydes på de enkelte medlemsstaters nationale markeder, da fritagelsen kun kan indrømmes organer, som ikke arbejder med gevinst for øje¹⁹. Som følge heraf kan EU-lovgiver ved at have overladt medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at beslutte, hvilke ydelser der skal fritages, have haft den holdning, at medlemsstaterne var bedre i stand til at træffe afgørelse i forhold til den indvirkning, disse fritagelser ville have på den lokale konkurrence.

52. Det følger derfor heraf, at EU-lovgiver kunne have fundet det hensigtsmæssigt at overlade afgørelsen til medlemsstaterne i disse spørgsmål, hvilket igen kunne forklare, hvorfor denne bestemmelse ikke pålægger medlemsstaterne en ubetinget forpligtelse til at fritage alle sportsaktiviteter.

3. Den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra m), indgår

53. Den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra m), indgår, kan også siges at give begrænset anledning til at tvivle på, hvorledes artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes. De fleste af de særlige fritagelser, der henvises til i artikel 132, finder ikke kun anvendelse i forhold til visse aktiviteter, men også, ulig fritagelserne omfattet af artikel 135, på aktiviteter, som præsteres af bestemte kategorier af tjenesteydere²⁰. Såfremt artikel 132, stk. 1, litra m), således havde den betydning, som den nederlandske regering har gjort gældende, burde EU-lovgiver have anvendt udtrykket »visse« i hver af disse fritagelser. Imidlertid anvendes dette udtryk kun i forhold til to af fritagelserne, nemlig artikel 132, stk. 1, litra n), vedrørende præstering af kulturelle ydelser og artikel 132, stk. 1, litra m).

54. Det følger heraf, at både ordlyden og den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra m), blev vedtaget, viser, at bestemmelsen skal fortolkes således, at den giver medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse til at fastsætte, hvilke ydelser blandt dem, der har nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke har gevinst for øje, som de ønsker at fritage.

19 – Såfremt konkurrenceforvridning kan anses for at være indbygget i den omstændighed, at artikel 132 i direktiv 2006/112 giver nogle fritagelser (dom af 19.12.2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 37), betyder dette ikke, at EU-lovgiver på nogen måde har forsøgt at forhindre medlemsstaterne i at bedømme omfanget af sådanne forvridninger, når den overlod dem skønsbeføjelsen fastsat i artikel 132, stk. 1, litra m).

20 – Jf. dom af 14.12.2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, præmis 28).

C. Ligebehandlingsprincippetets betydning for fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra m)

55. Den omstændighed, at der overlades medlemsstaterne et vist skøn, neutraliseres heller ikke af princippet om ligebehandling, der somme tider i momssammenhæng benævnes princippet om afgiftens neutralitet²¹.

56. Ligebehandlingsprincippet kræver, at ensartede forhold ikke må behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet²².

57. Det følger af fast retspraksis, at den sammenlignelige karakter af flere situationer, som er nødvendig for, at en forskellig behandling kan være omfattet af ligebehandlingsprincippet anvendelsesområde, skal vurderes på grundlag af såvel indholdet af og formålet med den retsakt, der indfører en forskellig behandling, som de principper, der gælder inden for det område, som den pågældende retsakt henhører under, og de formål, der forfølges på det pågældende område²³. Omfanget af kompetencerne hos den berørte person skal også inddrages ved anvendelsen af ligebehandlingsprincippet²⁴.

58. Når en bestemmelse i EU-retten overlader en vis skønsbeføjelse til medlemsstaterne til at fastsætte betingelserne for dens anvendelse, er det således kun, hvis det formål, der forfølges med bestemmelsen, kræver, at visse varer eller tjenesteydelser skal behandles ens, at ligebehandlingsprincippet kan begrænse anvendelsen af den skønsbeføjelse, medlemsstaterne er givet²⁵. Er dette ikke opfyldt, kan ligebehandlingsprincippet ikke påberåbes til støtte for et anbringende om, at den pågældende bestemmelse skal fortolkes modsat sin ordlyd, således at disse medlemsstater ikke overlades nogen skønsbeføjelse. Hvis dette ikke var tilfældet, ville det nemlig betyde, at rækkevidden af enhver harmonisering, der er opnået ved en EU-retsakt, altid vil være fuldstændig.

59. Eftersom det formål, der forfølges med artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, ikke kræver, at alle ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning skal behandles ens, kræver ligebehandlingsprincippet ikke, at alle disse ydelser skal behandles identisk. Det er kun i tilfælde, hvor en medlemsstat har udøvet sin skønsbeføjelse i henhold til direktivet, at der i givet fald kan argumenteres for, at den måde, hvorpå medlemsstaten har udøvet dette skøn, udgør en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet på grundlag af de formål, som medlemsstaten har forfulgt ved udøvelsen af en sådan skønsbeføjelse²⁶.

21 – Anvendelsen af udtrykket »princippet om afgiftens neutralitet« er i denne sammenhæng vildledende, da det kan forveksles med den fradragsmekanisme, der er fastsat i sjette direktiv, med henblik på at fritage den erhvervsdrivende for den moms, der skal betales eller er betalt for hans økonomiske aktiviteter, som i sig selv er momspligtige. I denne sammenhæng har retspraksis ikke altid været konsistent. Som jeg allerede har understreget i mit forslag til afgørelse *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302), er princippet om afgiftens neutralitet ifølge nogle domme en »oversættelse« af princippet om ligebehandling inden for momsområdet (kendelse af 18.11.2014, MDPP, C-319/12, EU:C:2014:2395, præmis 38). I andre domme har Domstolen anset det for at være et særligt udtryk for ligebehandlingsprincippet (dom af 7.3.2013, *Efir*, C-19/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:148, præmis 35), der ikke er sammenfaldende med sidstnævnte (dom af 25.4.2013, *Kommissionen mod Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 18). I sin senere dom af 7.3.2017, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174), anvendte Store Afdeling imidlertid en strengere tilgang og fandt i sin anden antagelse, at princippet om afgiftens neutralitet svarer til princippet om ligebehandling, men at EU-lovgiver på dette område ikke desto mindre må indrømmes en vid skønsbeføjelse.

22 – Jf. f.eks. dom af 7.3.2017, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 41).

23 – Dom af 16.12.2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl.* (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 26). For at ligebehandlingsprincippet skal kunne finde anvendelse, er det derfor ikke tilstrækkeligt, at de omhandlede varer og tjenesteydelser er i konkurrence med hinanden. De skal være sammenlignelige med dem, der er omfattet af de omhandlede bestemmelser, det formål, de forfølger, og i denne henseende skal de principper, der gælder inden for det område, som den pågældende retsakt henhører under, og de formål, der forfølges på det pågældende område, inddrages. Jf. dom af 7.3.2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 42), som fraviger dom af 10.11.2011, *Rank Group* (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 36). Således er anvendelsen af ligebehandlingsprincippet i EU-retten det samme som anvendelse af et sammenhængskriterium.

24 – Jf. analogt vedrørende tilstedeværelsen af en selektiv fordel inden for statsstøtte dom af 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, præmis 29).

25 – Med andre ord afgør ligebehandlingsprincippet ikke, hvorvidt der er overladt en skønsbeføjelse til medlemsstaterne, men princippet begrænser den måde, hvorpå dette skøn kan udøves.

26 – Jf. i denne retning dom af 17.2.2005, *Linneweber og Akritidis* (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 37), og af 9.7.2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 50).

60. Som følge heraf er det i hovedsagen op til den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt den tyske lovgiver, under hensyn til de formål, som lovgiveren forfulgte i forbindelse med udøvelsen af skønsbeføjelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, har overholdt ligebehandlingsprincippet ved ikke at fritage de i hovedsagen omhandlede aktiviteter.

D. Ekstraordinær påberåbelse af artikel 132, stk. 1, litra m)

61. Som det fremgår af Domstolens praksis, kan en person, hvor der er tale om en bestemmelse, der overlader medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse, alligevel under særlige omstændigheder påberåbe sig bestemmelsen med henblik på at gøre doktrinen om direkte virkning gældende²⁷. Ikke desto mindre kan han eller hun kun gøre dette, for så vidt som den omhandlede medlemsstat har overskredet sin skønsbeføjelse²⁸, eller hvis medlemsstaten udtrykkeligt har givet afkald på at udøve den skønsbeføjelse, som bestemmelsen har overladt²⁹.

62. I forhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 ville den skønsbeføjelse f.eks. være overskredet, hvis en medlemsstat nægtede at fritage en ydelse ud fra en begrundelse, der ikke er tilladt, f.eks. at ydelsen ikke præsteres af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, til personer, som deltager i sport eller fysisk træning, eller hvor de, der drager fordel af ydelsen, ikke er medlemmer af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje³⁰, eller hvor udbyderen af tjenesteydelsen, selv om det er et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, ikke er et offentligretligt organ³¹, eller hvor ydelsen præsteres til et selskab fremfor en fysisk person³², eller, som forklaret tidligere, hvis denne begrundelse i lyset af det formål, som forfølges med den nationale lovgivning, hvorved skønsbeføjelsen udøves, er i strid med ligebehandlingsprincippet.

63. I den foreliggende sag har afgiftsmyndighederne afvist at fritage de omhandlede ydelser – med undtagelse af organisering og afholdelse af golfturneringer – med den begrundelse, at de ikke hører til de ydelser, som Tyskland har valgt at fritage. Denne specifikke begrundelse kan ikke i sig selv siges at overskride rækkevidden af den skønsbeføjelse, medlemsstaterne er givet i medfør af artikel 132, stk. 1, litra m), da medlemsstaterne, som allerede nævnt, principielt er berettigede til at beslutte, hvilke bestemte ydelser med nær tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning de ønsker at fritage. Golfclub kan således ikke direkte påberåbe sig denne bestemmelse, medmindre det, som jeg allerede har nævnt, i lyset af de formål, som Forbundsrepublikken Tyskland har forfulgt ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse, fremstår således, at disse ydelser rent faktisk burde have været anset for at befinde sig i en sammenlignelig situation i forhold de sportsydelser, som rent faktisk blev fritaget i henhold til tysk ret. Dette er imidlertid en problemstilling, som det i sidste ende er op til den nationale ret at bedømme.

64. Jeg skal også her bemærke, at netop dette spørgsmål faktisk ikke blev drøftet direkte for Domstolen, og at Domstolen ej heller er i besiddelse af sådanne oplysninger, som ville gøre det muligt at give den forelæggende ret nyttige tilkendegivelser i denne henseende.

27 – Dom af 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391 præmis 61).

28 – Jf. i denne retning dom af 12.10.2017, Lombard Ingotlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 38).

29 – Jf. i denne retning dom af 17.2.2005, Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 35).

30 – Jf. dom af 19.12.2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 32 og 39).

31 – Jf. i denne retning dom af 13.7.2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, præmis 33).

32 – Jf. dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 35).

65. Jeg foreslår derfor, at det første spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke har direkte virkning, således at denne bestemmelse ikke kan påberåbes af borgerne direkte for de nationale domstole, medmindre den pågældende medlemsstat har overskredet grænserne for den skønsbeføjelse, som medlemsstaten er tillagt i henhold til denne bestemmelse i direktivet³³.

V. Forslag til afgørelse

66. I lyset af ovenstående bemærkninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det første spørgsmål, som er forelagt af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), således:

»Artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, ifølge hvilken »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke har direkte virkning, således at denne bestemmelse ikke kan påberåbes af borgerne direkte for de nationale domstole, medmindre den pågældende medlemsstat har overskredet grænserne for den skønsbeføjelse, som medlemsstaten er tillagt i henhold til denne bestemmelse i direktivet.«

33 – Om end artikel 132, stk. 1, litra m), overlader medlemsstaterne opgaven med at beslutte præcist, hvilke ydelser der skal fritages, begrænser bestemmelsen denne skønsbeføjelse ved at kræve, at en ydelse, for at den kan fritages, skal være præsteret af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. Jeg foreslår derfor, at Domstolen tager stilling til, om en medlemsstat *kan*, eller hvorvidt den *skal*, afvise at fritage en ydelse, når sidstnævnte præsteres af et organ, hvis vedtægter ikke udelukker, at overskuddet i tilfælde af opløsning kan overføres til organets medlemmer eller til en organisation, der arbejder med gevinst for øje.