



Datum van inontvangstneming : 08/01/2016

Zaak C-633/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

30 november 2015

Verwijzende rechter:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 november 2015

Verzoekende partij:

London Borough of Ealing

Verwerende partij:

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[Or. 1] [OMISSIS]**INLEIDING**

- 1 Bij de Tax Chamber van het First-tier Tribunal in het Verenigd Koninkrijk (hierna: „verwijzende rechter”) is door verzoeker, die voor de btw is geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk, beroep ingesteld tegen de weigering van verweerder (belangdienst van het Verenigd Koninkrijk) tot teruggaaf. Het beroep betreft de btw-plichtigheid voor diensten inzake het verschaffen van toegang tot sportfaciliteiten door een lokale overheid.
- 2 De vraag in de nationale procedure is of het Verenigd Koninkrijk zich op de facultatieve voorwaarde in artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn [2006/112/EG] mocht baseren om diensten die nauw samenhangen met sport en die worden verricht door publiekrechtelijke instellingen, waaronder lokale overheden, uit te sluiten van vrijstelling voor sport als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw basisrichtlijn.
- 3 Na zorgvuldig onderzoek van de stellingen van beide partijen heeft de verwijzende rechter besloten het Hof van Justitie van de Europese Unie te

verzoeken om een prejudiciële beslissing over de vragen die zijn geformuleerd aan het eind van deze verwijzingsbeslissing.

PARTIJEN

- 4 Verzoeker is de London Borough of Ealing, een lokale overheid in het westen van Londen.
- 5 Verweerder is Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs („HMRC”), die verantwoordelijk is voor de het beheer en de inning van btw in het Verenigd Koninkrijk.

[Or. 2] SAMENVATTING VAN DE FEITEN

Betrokken activiteiten van verzoeker

5. Verzoeker exploiteert een aantal vrijetijdscentra in het geografische gebied dat tot zijn verantwoordelijkheid behoort. Zij hebben sportfaciliteiten zoals sportzalen en zwembaden. Van deze faciliteiten kan gebruik worden gemaakt tegen betaling van entreegeld aan verzoeker.
- 6 Verzoeker stelt niet dat hij, door deze diensten te verrichten, als overheid handelde in de zin van artikel 13, lid 1, van de btw-basisrichtlijn.
- 7 Niet in geschil is dat verzoeker een organisatie zonder winstoogmerk is en dat de diensten die verzoeker verricht nauw samenhangen met sport en werden verricht voor personen die aan sport doen, in de zin waarin deze woorden zijn gebruikt in de sportuitzondering in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-basisrichtlijn. Bovendien stelt verzoeker niet dat er enig verschil bestaat (objectief dan wel vanuit het oogpunt van de consument) tussen de aard van de diensten die verzoeker verricht, en die welke door andere instellingen zonder winstoogmerk worden verricht.

De sportuitzondering en de omzetting ervan in het Verenigd Koninkrijk

- 8 De sportuitzondering in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-basisrichtlijn stelt vrij:

„sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.”

- 9 Voor het vervolg zal naar de in artikel 132, lid 1, onder m), omschreven diensten worden verwezen als „sportdiensten” en naar de vrijstelling als „sportvrijstelling”.

- 10 In het relevante tijdvak – van 1 juni 2009 tot en met 31 augustus 2012 – was de sportvrijstelling in het Verenigd Koninkrijk omgezet in groep 10 van bijlage 9 bij de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994), waarin was bepaald dat de vrijstelling van toepassing was op:

„Rubriek nr.

1. De verlening van een recht om deel te nemen aan een wedstrijd in sport of vrijetijdssportactiviteiten indien de tegenprestatie voor deze verlening bestaat in een geldsom die volledig wordt besteed voor het verstrekken van een prijs of prijzen die in die wedstrijd worden uitgereikt.

2. De verlening, door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling die is opgericht voor de beoefening van sport of vrijetijdssportactiviteiten, van een recht om deel te nemen aan een wedstrijd in een dergelijke activiteit.

3. De verrichting ten behoeve van een particulier, met uitzondering, ingeval de instelling een lidmaatschapsregeling kent, van een niet-lid, door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling, van diensten die **[Or. 3]** nauw samenhangen met en van wezenlijk belang zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding waaraan de particulier deelneemt.”

- 11 Dit beroep betreft bovenvermelde rubriek nr. 3.
- 12 Aantekening 2A bij groep 10 omschrijft „voor vrijstelling in aanmerking komende instelling” als een instelling zonder winstoogmerk die aan bepaalde voorwaarden voldoet. Vaststaat dat verzoeker een instelling zonder winstoogmerk is en voldoet aan de voorwaarden van toelichting 2A, en onder het voorbehoud van aantekening 3, kan worden beschouwd als een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling.
- 13 Aantekening 3 bij groep 10 bepaalde:

„In rubriek 3 wordt onder een ‚voor vrijstelling in aanmerking komende instelling’ niet begrepen:

- a) een lokale overheid;
- b) een ministerie in de zin van section 41(6), of
- c) [bepaalde quasi autonome publiekrechtelijke instellingen].”

- 14 Dienovereenkomstig zijn alle „lokale overheden” (alsmede andere typen publiekrechtelijke instellingen) uitgesloten van de vrijstelling die voor het overige wel van toepassing is op instellingen zonder winstoogmerk.

Btw-behandeling van verzoeker ten aanzien van zijn sportdiensten en zijn daarop volgende vordering tot teruggaaf

- 15 Overeenkomstig de in de punten 10 tot en met 14 hierboven vermelde rechtsvoorschriften van het Verenigd Koninkrijk was verzoeker btw-plichtig, voor het in het Verenigd Koninkrijk geldende standaardtarief, over de entreegelden voor zijn sportfaciliteiten.
- 16 In 2013 heeft verzoeker evenwel een vordering ingediend bij verweerder voor 906 331 GBP aan te veel betaalde btw. Verzoeker stelde dat hij een rechtstreeks toepasselijk recht had op vrijstelling van zijn entreegelden krachtens artikel 132, lid 1, onder m), btw-basisrichtlijn.
- 17 Verweerder wijst deze vordering van de hand. Hij stelt dat de uitsluiting van sportdiensten die worden verricht door lokale overheden, was gerechtvaardigd op grond van artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn.

Artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn

- 18 Artikel 133, eerste alinea, van de btw-basisrichtlijn staat lidstaten toe om de verlening van sommige van de in artikel 132 van de btw-basisrichtlijn geformuleerde vrijstellingen afhankelijk te stellen van een of meer van vier voorwaarden. In het bijzonder staat artikel 133, onder d), de lidstaten toe te vereisen, in het geval van de sportvrijstelling, dat zij „niet tot verstoring van de mededinging [mogen] leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen” [concurrentievoorwaarde]. De in de eerste alinea van artikel 133 toegekende bevoegdheid geldt voor andere instellingen dan publiekrechtelijke.
- 19 **[Or. 4]** Wat publiekrechtelijke instellingen betreft, bepaalt artikel 133, onder d), tweede alinea:

„De lidstaten die krachtens bijlage E van richtlijn 77/388/EEG van de Raad op 1 januari 1989 de in artikel 132, lid 1, [onder] m) [...], bedoelde handelingen aan btw onderwierpen, mogen de in de eerste alinea, punt d), vermelde voorwaarden ook toepassen wanneer vrijstelling wordt verleend voor de genoemde diensten of goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke lichamen.”

- 20 Vaststaat dat verzoekers diensten voldoen aan de voorwaarden van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-basisrichtlijn. Het geschil tussen partijen betreft derhalve de betekenis, de werkingssfeer en de toepassing van artikel 133, onder d). Daarover wordt dan ook om een prejudiciële beslissing verzocht.

Btw-behandeling door het Verenigd Koninkrijk ten aanzien van sportdiensten vanaf 1 januari 1989

- 21 Artikel 28, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn [77/388/EEG] en bijlage E daarbij, bepaalde dat lidstaten gedurende een overgangperiode nauw met sport samenhangende diensten mochten blijven belasten. Volgens artikel 13, A, lid 1, onder m), zouden de lidstaten dergelijke diensten anders krachtens de sportvrijstelling hebben moeten vrijstellen vanaf 1 januari 1978.
- 22 Gedurende de overgangperiode baseerde het Verenigd Koninkrijk zich op artikel 28, lid 3, en bijlage E om sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend, te blijven belasten.
- 23 Evenwel waren er twee uitzonderingen – het Verenigd Koninkrijk had twee specifieke typen diensten die verband houden met het recht om deel te nemen aan sportwedstrijden vrijgesteld – a) de verlening van een recht om deel te nemen aan een sportwedstrijd (ongeacht of dit recht al dan niet door een instelling zonder winstoogmerk werd verleend) indien de tegenprestatie daarvoor bestaat in een geldsom die volledig wordt besteed aan het verschaffen van een prijs of prijzen die in die wedstrijd worden uitgereikt en b) de verlening, door een instelling zonder winstoogmerk die is opgericht voor sportdoelen of doelen van vrijetijdssportactiviteiten, van een recht om deel te nemen aan een wedstrijd in een dergelijke activiteit (zie bijlage 6, groep 10, rubrieken 1 en 2, van de btw-wet van 1983). Deze beide dienstverrichtingen die nauw samenhangen met sport, waren krachtens nationaal recht vrijgesteld, maar alle andere sportdiensten die werden verricht door commerciële instellingen en door instellingen zonder winstoogmerk, waren in het Verenigd Koninkrijk op 1 januari 1989 belastbaar.
- 24 Bij artikel 1 van de Achttiende btw-richtlijn (richtlijn 89/465/EEG) is per 1 januari 1990 het bij artikel 28, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn aan de lidstaten verleende recht om diensten die nauw samenhangen met sport gedurende een overgangperiode te blijven belasten, ingetrokken, maar werd tevens bepaald:
- „De lidstaten die op 1 januari 1989 de belasting over de toegevoegde waarde toepasten op de in bijlage E, punten 4 en 5 genoemde handelingen, zijn gemachtigd om de voorwaarden van artikel 13, punt A, lid 2, onder a), laatste streepje, ook toe te passen op de in artikel 13, punt A, lid 1, onder m) en n), bedoelde leveringen door publiekrechtelijke lichamen.”
- 25 **[Or. 5]** Die bepaling is thans terug te vinden in artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn.
- 26 Per 1 april 1994 stelde het Verenigd Koninkrijk sportdiensten vrij die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor particulieren, behoudens

een aantal uitzonderingen, waaronder sportdiensten die worden verricht door lokale overheden.

Verzoekers beroep bij de verwijzende rechter

- 27 Verzoeker heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen verweerders weigering om zijn vordering tot teruggaaf te aanvaarden. Hij betoogt dat verweerder zich niet op artikel 133, onder d) (voorheen artikel 1 van de Achttiende btw-richtlijn) kon baseren, en wel om drie afzonderlijke en zelfstandige redenen.
- 28 Ten eerste mocht het Verenigd Koninkrijk zich helemaal niet op artikel 133, onder d), baseren, omdat het niet voldeed aan de voorwaarden waaraan op 1 januari 1989 moest zijn voldaan.
- 29 Ten tweede kon het Verenigd Koninkrijk zich niet op artikel 133, onder d), baseren om het verrichten van sportdiensten door lokale overheden uit te sluiten van de vrijstelling, terwijl dezelfde diensten die door andere instellingen zonder winstoogmerk werden verricht, wel werden vrijgesteld.
- 30 Ten derde kon artikel 133, onder d), niet rechtvaardigen dat een lidstaat alle lokale overheden uitsluit van de sportvrijstelling, zonder „van geval tot geval” te beoordelen of de verlening van de vrijstelling tot verstoring van de mededinging zou kunnen leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

BETOOG VAN VERZOEKER

Eerste argument

- 31 Per 1 januari 1989 waren krachtens de toepasselijke nationale wettelijke regeling (groep 10 van bijlage 6 bij de btw-wet van 1983) sommige sportdiensten vrijgesteld en andere belast. De nationale regeling stelde met name vrij: de verlening van een recht om deel te nemen aan een sportwedstrijd door een (publiekrechtelijke dan wel privaatrechtelijke) instelling zonder winstoogmerk, en ook door een commerciële instelling, mits, in dit laatste geval, het entreegeld volledig werd besteed aan het verschaffen van een prijs of prijzen in die wedstrijd. Alle andere sportdiensten waren onderworpen aan btw.
- 32 Verzoeker betoogt dat de staat als gevolg van het feit dat sommige sportdiensten waren vrijgesteld (namelijk het recht om deel te nemen aan een wedstrijd) en andere waren belast, „de in bijlage E, punten 4 en 5 genoemde handelingen” niet per 1 januari 1989 aan belasting had onderworpen als vereist bij artikel 1, lid 1, van de Achttiende btw-richtlijn. Bijgevolg was nooit voldaan aan de voor toepassing van artikel 1, lid 1, geldende voorwaarde.

- 33 **[Or. 6]** Verzoeker stelt derhalve dat de staat zich niet op artikel 1, lid 1, van de Achttiende btw-richtlijn kan beroepen en dus niet de „concurrentievoorwaarde” kan opleggen aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk.
- 34 Verweerder stelt dat artikel 28, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn het Verenigd Koninkrijk de mogelijkheid bood ervoor te kiezen om bepaalde sportdiensten te belasten en andere vrij te stellen en dat het zich derhalve op artikel 1, lid 1, van de Achttiende btw-richtlijn kon beroepen met betrekking tot het verrichten van die diensten die tot dan toe onderworpen waren aan belasting.
- 35 Verzoeker erkent dat de lidstaten het verlaagde btw-tarief mogen toepassen op „concrete en specifieke” aspecten van een categorie diensten die wordt bestreken door bijlage H bij de Zesde richtlijn (arresten Commissie/Frankrijk, C-384/01, EU:C:2003:264, punten 25-27; Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punt 41, en Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punten 25-26), maar stelt dat deze arresten kunnen worden onderscheiden van het onderhavige geval, dat betrekking heeft op artikel 28, lid 3, en bijlage E, naast de implicaties van deze artikelen voor de bepalingen van de Achttiende btw-richtlijn.
- 36 Voorts merkt verzoeker subsidiair op dat de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk tot doel heeft publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk uit te sluiten van het verrichten van sportdiensten (ongeacht of deze al dan niet bestaan in toegang tot deelname aan een wedstrijd en bijgevolg ongeacht of deze voordien al dan niet belast waren) zodat de staat zelfs volgens verweerders eigen betoog de grenzen van zijn bevoegdheid heeft overschreden.
- 37 Bovendien stond de Achttiende btw-richtlijn de lidstaten niet toe, anders dan verweerder stelt, om handelingen die worden verricht door publiekrechtelijke instellingen te blijven belasten indien zij die handelingen gedurende de overgangperiode hadden belast en indien er anders een gevaar van mededingingsverstoring zou bestaan. Voor zover van belang voor het eerste argument, werd daarbij veeleer punt 4 van bijlage E afgeschaft en aldus vrijstelling verzekerd van alle door publiekrechtelijke en privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten, onder het voorbehoud van het recht van de lidstaat om de „concurrentievoorwaarde” van geval tot geval op te leggen.
- 38 Voor het voorgaande is steun te vinden in de tekst van de laatste alinea van artikel 133 van de btw-basisrichtlijn, waarin is bepaald dat de lidstaten:
- „[...] de in de eerste alinea, punt d), vermelde voorwaarden ook [mogen] toepassen *wanneer vrijstelling wordt verleend voor de [sport]diensten [...], verricht door publiekrechtelijke lichamen [...]*”
(cursivering toegevoegd)

39 Dienovereenkomstig is het een voorafgaande voorwaarde voor toepassing van de „concurrentievoorwaarde” dat het verrichten van sportdiensten door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk eerst is vrijgesteld. Het verrichten van sportdiensten door publiekrechtelijke instellingen was volgens het nationale recht echter niet vrijgesteld en daarom kan de „concurrentievoorwaarde” geen toepassing vinden.

[Or. 7] *Tweede argument*

40 Artikel 133 (en voordien artikel 13, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn) geeft de lidstaten het recht om de verlening aan „andere dan publiekrechtelijke instellingen [...] afhankelijk [te] stellen van een of meer” van vier voorwaarden, waaronder de „concurrentievoorwaarde”. Indien aan de voorwaarden van artikel 1, lid 1, van de Achttiende btw-richtlijn was voldaan, mochten de lidstaten de „concurrentievoorwaarde” „ook” toepassen op sportdiensten verricht door publiekrechtelijke instellingen.

41 Verzoekster stelt dat artikel 1, lid 1, (nadien artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn) gelezen in het licht van de bewoordingen, de context en de doelstellingen ervan (arrest NCC Construction Danmark, C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669, punt 23) dwingt tot de slotsom dat de lidstaten de „concurrentievoorwaarde” alleen mochten toepassen op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk indien zij dezelfde voorwaarden ook hadden toegepast op instellingen zonder winstoogmerk die niet publiekrechtelijk van aard waren.

42 Verzoeker stelt tevens dat de afwijking die is voorzien in artikel 1, lid 1, van de Achttiende btw-richtlijn (nadien artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn) strikt moet worden uitgelegd (dat wil zeggen op zodanige wijze dat de werkingssfeer ervan wordt beperkt) (arresten SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ECLI:EU:C:2009:345, punt 54, en Kušionová, C-34/13, ECLI:EU:C:2014:2189, punt 77) en dat die afwijking aldus worden uitgelegd dat zo weinig mogelijk afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest Isle of Wight, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, punt 44).

43 In de eerste alinea van artikel 133 staat duidelijk dat de lidstaten de „concurrentievoorwaarde” mogen toepassen op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk en tegelijkertijd die voorwaarde niet mogen toepassen op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk; het omgekeerde geldt echter niet. Nergens in artikel 133 is bepaald dat de „concurrentievoorwaarde” afzonderlijk mag worden toegepast op alleen publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk en het gebruik van het woord „ook” in de laatste alinea van artikel 133 is niet verenigbaar met een dergelijke stelling.

- 44 Voorts stelt verzoeker subsidiair dat, ongeacht of de richtlijn al dan niet toelaat dat de „concurrentievoorwaarde” alleen op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk wordt toegepast, de toepassing van de „concurrentievoorwaarde” op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk (zoals verzoeker) en niet op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk inbreuk maakt op het beginsel van gelijke behandeling zonder dat daarvoor een rechtvaardiging is aangevoerd (arresten NCC Construction Danmark, C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669, punten 44-45; Marks & Spencer, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, punt 51, en C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, ECLI:EU:C:2011:381, punt 29).

Derde argument

- 45 **[Or. 8]** Verzoeker stelt dat indien, anders dan hierboven is gesteld, de Achttiende btw-richtlijn en de btw-basisrichtlijn de lidstaten wel toestaan om de „concurrentievoorwaarde” toe te passen op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk zonder die voorwaarde ook toe te passen op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk, de lidstaat hoe dan ook „concurrentievoorwaarde” niet mag toepassen op de wijze als gebeurt op basis van aantekening 3 van groep 10 van bijlage 9.
- 46 Artikel 133 staat de lidstaten toe:
- „de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, [punt] [...] m) [...], bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen *van geval tot geval* afhankelijk [te] stellen *van een of meer van de volgende voorwaarden*” (cursivering toegevoegd)
- 47 Hieruit blijkt duidelijk dat de „concurrentievoorwaarde” door de lidstaten alleen kan worden toegepast op individuele belastingplichtigen en van geval tot geval, waarvoor ook steun is te vinden in de andere taalversies van de richtlijn. Het Hof heeft geoordeeld dat het op grond van artikel 133 niet is toegestaan om algemene maatregelen te nemen (arrest Bridport and West Dorset Golf Club Limited, C-495/12, ECLI:EU:C:2013:861, punt 35) en dat de in artikel 133 gestelde voorwaarden enkel mogen worden toegepast op een wijze die rekening houdt met de eigen aard van elke sport en de omstandigheden waaronder deze wordt beoefend (arrest Commissie/Spanje, C-124/96, ECLI:EU:C:1998:204, punt 22).
- 48 Aantekening 3 van de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk sluit alle lokale overheden uit van de sportvrijstelling. Daarmee wijzigt deze regeling de werkingssfeer van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder m), op een wijze die het Hof reeds heeft verboden (zie arrest Bridport, punt 35 en Commissie/Spanje, punt 31). Bovendien was het doel van artikel 1, lid 1, eerste alinea, van de Achttiende btw-richtlijn om de afwijking die tot dan toe toestond om sportdiensten te blijven belasten, af te schaffen. Aantekening 3 gaat in tegen dat doel door de voortgezette belasting van een deel van de sportdiensten (te

weten die welke worden verricht door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk) te laten voortbestaan onder het mom van eerbiediging van de „concurrentievoorwaarde”. Een uitlegging van de „concurrentievoorwaarde” in die zin dat deze de globale belastbaarheid van dienstverrichtingen door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk toelaat, zou indruisen tegen het doel zelf van de Achttiende btw-richtlijn.

- 49 Voor het bovenstaande is steun te vinden in de laatste alinea van artikel 133 van de btw-basisrichtlijn, waarin is bepaald dat de lidstaten de „concurrentievoorwaarde” alleen mogen toepassen „wanneer vrijstelling wordt verleend voor de genoemde diensten of goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke lichamen”.
- 50 **[Or. 9]** Het zou in strijd zijn met het doel van de Achttiende btw-richtlijn en met de laatste alinea van artikel 133, om eerst te vereisen dat sportdiensten die worden verricht door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk zijn vrijgesteld en vervolgens toe te staan dat de „concurrentievoorwaarde” wordt toegepast om die vrijstelling op algemene wijze aan die instellingen te ontnemen.
- 51 Verzoeker stelt dat de verwijzing van verweerder naar het arrest Isle of Wight Council tot staving van de stelling dat een algemene benadering kan en moet worden gehanteerd voor de toepassing van op de „concurrentievoorwaarde” van artikel 133, onder d) op publiekrechtelijke instellingen, op een verkeerde opvatting berust. Verzoeker stelt dat het Hof in die zaak was ingegaan op de uitlegging en toepassing van artikel 4, lid 5, van de Zesde btw-richtlijn (thans artikel 13 van de btw-basisrichtlijn), waarbij geheel andere overwegingen aan de orde zijn.
- 52 Het Hof heeft in punt 31 van dat arrest uiteengezet dat de werkzaamheden waarvoor artikel 4, lid 5, voorziet in een uitsluiting van de werkingssfeer van de btw, ofschoon zij van economische aard zijn, nauw verband houden met de uitoefening van overheidsbevoegdheden. In deze omstandigheden heeft het feit dat deze lichamen voor die werkzaamheden als niet-btw-plichtigen worden behandeld, potentieel geen nadelige gevolgen voor de concurrentie, aangezien deze werkzaamheden doorgaans uitsluitend of nagenoeg uitsluitend door de publieke sector worden verricht.
- 53 Het doel van artikel 4, lid 5, is in wezen om een uitsluiting van de btw-plicht voor publiekrechtelijke instellingen alleen in het leven te roepen voor zover hun werkzaamheden worden verricht in het kader van hun overheidsbevoegdheden en niet tot verstoring van de mededinging kunnen leiden ten nadele van commerciële ondernemingen, ongeacht of die instellingen daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheid verricht. Dat doel vereist derhalve een beoordeling van de aard van de werkzaamheid daar juist het verrichten van een gegeven werkzaamheid als zodanig buiten de werkingssfeer van de aan publiekrechtelijke instellingen toegekende bijzondere behandeling valt.

- 54 Een dergelijke benadering is noodzakelijk noch geschikt waar het de toepassing van de „concurrentievoorwaarde” van artikel 133 betreft, omdat de werkzaamheden ten aanzien waarvan dat artikel vrijstelling verleent, per definitie binnen de werkingssfeer van de btw vallende economische activiteiten zijn, en hoe dan ook duidelijk uit de bewoordingen van dat artikel blijkt dat het van geval tot geval moet worden toegepast.
- 55 Bovendien is door verweerder aanvaard dat voor zover het wordt toegepast op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk, artikel 133, onder d), van geval tot geval moet worden toegepast. Het zou derhalve afbreuk doen aan de fiscale neutraliteit en aan de gelijke behandeling indien de „concurrentievoorwaarde” zou worden toegepast op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk op basis van een beoordeling van geval tot geval, maar op publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk op basis van een algemene benadering (zie punten 42 tot en met 44 supra).

[Or. 10] BETOOG VAN VERWEERDER

Eerste argument

- 56 Verweerder stelt dat het Verenigd Koninkrijk niet alle op 1 januari 1989 onder de sportvrijstelling vallende handelingen tegen het normale tarief hoefde te hebben belast om het recht hebben om krachtens artikel 133, onder d), van de btw-basisrichtlijn verrichtingen inzake het verlenen van toegang tot sportdiensten door publiekrechtelijke instellingen, uit te sluiten van de sportvrijstelling. Het volstond dat de specifieke sportdiensten die het Verenigd Koninkrijk van de vrijstelling wenste uit te sluiten, op 1 januari 1989 met het normale tarief werden belast.
- 57 Op die datum, die in de overgangsperiode ligt, mocht het Verenigd Koninkrijk ervoor kiezen bepaalde sportdiensten te belasten en andere vrij te stellen. Dat is het geval omdat artikel 28, lid 3, van de Zesde btw-richtlijn het Verenigd Koninkrijk de mogelijkheid bood om sportdiensten gedurende de overgangsperiode te blijven belasten. Dienovereenkomstig belette het feit dat het Verenigd Koninkrijk er op 1 januari 1989 voor had gekozen om twee specifieke categorieën diensten met betrekking tot het recht om deel te nemen aan sportwedstrijden vrij te stellen, hem niet om alle andere sportdiensten te blijven belasten, daaronder begrepen toegang tot sportfaciliteiten.
- 58 De keuze van het Verenigd Koninkrijk om bepaalde sportdiensten gedurende de overgangsperiode te blijven belasten was in overeenstemming met fiscale neutraliteit en gelijke behandeling. Voor zover deze beginselen al relevant waren gedurende die periode van niet geharmoniseerde belastingheffing, waren alle diensten inzake het verlenen van toegang tot sportfaciliteiten gedurende die periode belastbaar, ongeacht of deze werden verricht door lokale overheden, commerciële dienstverleners of instellingen zonder winstoogmerk. Bijgevolg werden alle relevante situaties gelijk behandeld.

59 In 1989 werd bij de Achttiende btw-richtlijn ingevoerd hetgeen thans de tweede alinea van artikel 133 is. Deze bepaling stond de lidstaten toe om door publiekrechtelijke instellingen verrichte handelingen te blijven belasten indien zij gedurende de overgangperiode ook belast waren en indien er anders een gevaar van mededingingsverstoring bestond. Aangezien niet omstreden is dat het Verenigd Koninkrijk door lokale overheden verrichte diensten inzake het verschaffen van toegang tot sportdiensten op 1 januari 1989 belastte, mocht het in beginsel het verrichten van sportdiensten door lokale overheden blijven belasten indien de vrijstelling van die diensten tot mededingingsverstoring zou kunnen leiden ten nadele van btw-plichtige commerciële bedrijven.

Tweede argument

60 Verweerder stelt dat het Verenigd Koninkrijk de vrijstelling van bepaalde publiekrechtelijke instellingen krachtens het bepaalde in de tweede alinea van artikel 133 mocht intrekken, zonder tegelijkertijd ook de vrijstellingen van andere instellingen zonder winstoogmerk dan de in de eerste alinea van artikel 133 bedoelde publiekrechtelijke instellingen in te trekken.

61 **[Or. 11]** De eerste en de tweede alinea van artikel 133, onder d), verlenen de lidstaten twee afzonderlijke zelfstandige opties om de vrijstelling respectievelijk van andere dan publiekrechtelijke instellingen en van publiekrechtelijke instellingen in te trekken. Was dat niet zo, dan was een afzonderlijke alinea niet nodig geweest.

62 Voorts blijkt uit de verschillende in de twee alinea's geformuleerde voorwaarden voor intrekking van de vrijstelling duidelijk dat een lidstaat zich op de ene alinea kan baseren zonder zich tevens op de andere te baseren. Volgens de eerste alinea mogen de lidstaten de vrijstelling van andere dan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk intrekken op vier verschillende mogelijke gronden. Dat wordt niet weerspiegeld in de tweede alinea, die de lidstaten enkel toestaat de vrijstelling op basis van de grond onder d) in te trekken, en alleen indien de betrokken diensten gedurende de overgangperiode waren belast.

63 Daar de eerste en de tweede alinea van artikel 133 zelf voorzien in een verschillende behandeling van publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk en andere dergelijke instellingen, vereisen de beginselen van fiscale neutraliteit en gelijke behandeling niet dat zij op dezelfde wijze worden behandeld.

Derde argument

64 Het bepaalde in de eerste alinea van artikel 133 dat de lidstaten de aldaar genoemde vrijstellingen „van geval tot geval” afhankelijk mogen stellen van een of meer van de vier aldaar vermelde voorwaarden, betekende niet dat het Verenigd Koninkrijk door lokale overheden verrichte sportdiensten alleen mocht uitsluiten van de sportvrijstelling op een „van instelling tot instelling” basis.

Artikel 133 kan veeleer alleen in die zin worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat te beslissen om de sportvrijstelling in te trekken naargelang de vrijstelling tot verstoring van de mededinging kan leiden in de lidstaten alle tezamen beschouwd.

- 65 Verweerder verwijst naar analogie naar het arrest *Isle of Wight Council* (C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505). In die zaak onderzocht het Hof de uitsluiting van de status van niet-belastingplichtige voor publiekrechtelijke lichamen wanneer zij deze werkzaamheden als overheid verrichten, „indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden”, zie de tweede alinea van artikel 13, lid 1, van de btw-basisrichtlijn. Volgens het Hof moest de vervalsing globaal voor het gehele Verenigd Koninkrijk worden beoordeeld.
- 66 Dezelfde juridische beoordeling van de mededingingsvervalsing moet opgaan ongeacht of een lokale overheid optreedt als overheid (en de beoordeling wordt verricht krachtens artikel 13 van de btw-basisrichtlijn) dan wel optreedt krachtens dezelfde regeling als particuliere handelaars (en de beoordeling wordt verricht krachtens artikel 133 van de btw-basisrichtlijn). Indien de intrekking van de vrijstelling op een „van instelling tot instelling” basis zou moeten worden beoordeeld, zouden er verschillen ontstaan tussen de behandeling van lokale overheden in verschillende gebieden. Dit zou in strijd zijn met de rechtszekerheid en de fiscale neutraliteit.

[Or. 12] MOTIVERING VAN DE VERWIJZING

- 67 Het Verenigd Koninkrijk verzoekt het Hof om de volgende redenen om een prejudiciële beslissing over de drie in punt [68] hieronder geformuleerde vragen,:
- (1) Bij weten van de verwijzende rechter heeft het Hof tot nog toe geen leidraad verschaft voor de juiste uitlegging van de tweede alinea van artikel 133.
 - (2) In het bijzonder heeft het Hof tot nog toe geen leidraad verschaft voor de betekenis van het vereiste in de tweede alinea dat de lidstaten zich alleen op artikel 133, onder d), kunnen baseren om de sportvrijstelling in te trekken indien de lidstaten de handelingen op 1 januari 1989 aan btw onderworpen.
 - (3) Evenmin heeft het Hof tot nog toe er een leidraad voor verschaft in hoeverre een lidstaat zich op de tweede alinea van artikel 133 kan baseren om de sportvrijstelling in te trekken voor sportdiensten verricht door publiekrechtelijke instellingen indien de vrijstelling niet krachtens de eerste alinea van artikel 133 is ingetrokken voor dezelfde diensten verricht door andere instellingen zonder winstoogmerk.

(4) Hoewel het Hof in het arrest Isle of Wight de leidraad heeft verschaft dat het gevaar voor concurrentievervalsing moet worden beoordeeld voor de gehele lidstaat, betrof die zaak artikel 13 van de btw-basisrichtlijn in plaats van artikel 133 ervan. En hoewel het Hof in de arresten Commissie/Spanje en Bridport inging op artikel 133 van de btw-basisrichtlijn, was het Hof in geen van beide zaken verzocht er een leidraad voor te verschaffen hoe het gevaar voor mededingingsvervalsing moest worden beoordeeld.

PREJUDICIËLE VRAGEN

68 De prejudiciële vragen luiden als volgt:

(1) Mag het Verenigd Koninkrijk krachtens artikel 133, laatste alinea, van [richtlijn 2006/112/EG] de onder d) van dat artikel geformuleerde voorwaarde opleggen aan publiekrechtelijke instellingen, (i) in omstandigheden waarin de betrokken handelingen in het Verenigd Koninkrijk op 1 januari 1989 werden behandeld als belastbaar, maar andere sportdiensten op die datum waren vrijgesteld en (ii) in omstandigheden waarin de betrokken handelingen niet eerst waren vrijgesteld krachtens het nationale recht alvorens het Verenigd Koninkrijk de voorwaarde van artikel 133, onder d), trachtte op te leggen?

(2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, mag het Verenigd Koninkrijk dan de voorwaarde van artikel 133, onder d) van [richtlijn 2006/112/EG] opleggen aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk zonder deze voorwaarde ook toe te passen op niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk?

(3) Indien het antwoord op de tweede vraag bevestigend luidt, mag het Verenigd Koninkrijk dan alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk uitsluiten van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder m), zonder **[Or. 13]** van geval tot geval te hebben onderzocht of de verlening van de vrijstelling tot verstoring van de mededinging zou kunnen leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen?

[OMISSIS]