



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. WATHELET
van 21 december 2016¹

Zaak C-633/15

London Borough of Ealing
tegen
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Vrijstellingen — Diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport —
Uitsluiting van de vrijstelling in geval van gevaar voor verstoringen van de mededinging ten nadele van
belastingplichtige commerciële ondernemingen”

I – Inleiding

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 133, eerste alinea, onder d), en tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60).

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen London Borough of Ealing (hierna: „Londense gemeente Ealing”) en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (de fiscale en douaneadministratie van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „fiscus”) over de vraag of de door de Londense gemeente Ealing voor haar sportfaciliteiten geïnde entreegelden onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

¹ — Oorspronkelijke taal: Frans.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

3. De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) bepaalt in artikel 13, punt A („Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”) het volgende:

„1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

m) sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen;

[...]

2.

a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:[...]

— de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

[...]”

4. Volgens artikel 28, lid 3, onder a), van die richtlijn kunnen de lidstaten gedurende een overgangsperiode de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 13 of artikel 15 van die richtlijn zijn vrijgesteld, blijven belasten.

5. In punt 4 van die bijlage stond de vrijstelling als bedoeld in artikel 13, punt A, lid 1, onder m), van de Zesde richtlijn. Dit punt 4 is ingetrokken bij artikel 1, punt 1), van de Achttiende richtlijn (89/465/EEG) van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) met ingang van 1 januari 1990 (PB 1989, L 226, blz. 21; hierna: „Achttiende richtlijn”). Dit artikel 1, punt 1) luidt:

„[De Zesde richtlijn] wordt als volgt gewijzigd:1) met ingang van 1 januari 1990 worden in bijlage E de in de punten 1, 3 tot en met 6, [...] bedoelde handelingen geschrapt.

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.”

6. Richtlijn 2006/112 heeft ingevolge haar artikelen 411 en 413 de Unierechtelijke btw-regeling, met name de Zesde richtlijn, met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen. Volgens de overwegingen 1 en 3 van deze richtlijn was de herschikking van de Zesde richtlijn noodzakelijk om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een aangepaste structuur en redactie zonder daarin in principe materiële wijzigingen aan te brengen. De bepalingen van voornoemde richtlijn zijn derhalve in wezen gelijk aan de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

7. Artikel 13, lid 1, van die richtlijn bepaalt het volgende:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

[...]

8. Artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn, dat in hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”) van titel IX staat, luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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. Artikel 133 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten [...] m) en [...], bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

[...]

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

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

B – Recht van het Verenigd Koninkrijk

10. Gedurende de bij artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn vastgestelde overgangsperiode is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland diensten blijven belasten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend. Volgens Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Taks

Act 1983 (groep 10 van bijlage 6 bij de btw-wet 1983) werden slechts twee van die diensten vrijgesteld van btw, te weten – ten eerste – de verlening door een instelling met of zonder winstoogmerk van het recht om deel te nemen aan een sportwedstrijd, indien de tegenprestatie voor dit recht in haar geheel wordt bestemd voor het verstrekken van een prijs of prijzen die bij die wedstrijd worden uitgereikt en – ten tweede – de verlening door een instelling zonder winstoogmerk die is opgericht voor de beoefening van sport of vrijetijdssportactiviteiten, van het recht om deel te nemen aan een wedstrijd in een dergelijke activiteit.

11. Met ingang van 1 januari 1994 heeft het Verenigd Koninkrijk sportdiensten die door instellingen zonder winstoogmerk voor particulieren worden verricht – behoudens enkele uitzonderingen – vrijgesteld. Volgens Group 10 of Schedule 9 van de Value Added Tax Act 1994 (groep 10 van bijlage 9 bij de btw-wet 1994) is die vrijstelling van toepassing op: „1. De verlening van het recht om deel te nemen aan een wedstrijd in sport of aan vrijetijdssportactiviteiten indien de tegenprestatie voor dat recht bestaat in een geldsom die volledig wordt bestemd voor het verstrekken van een prijs of prijzen die bij die wedstrijd worden uitgereikt.

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

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

12. „Note (2A) to Group 10” (aantekening 2A bij groep 10) omschrijft een „in aanmerking komende instelling” als een instelling zonder winstoogmerk die aan bepaalde voorwaarden voldoet. Volgens „Note (3) to Group 10” (aantekening 3 bij groep 10) kunnen publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk [te weten lokale overheden, ministeries en publiekrechtelijke instellingen die op de lijst staan die het Office of Public Service and Science (departement voor overheidsdienst en wetenschappen) in 1993 publiceerde] niet worden beschouwd als „in aanmerking komende dienst” in de zin van punt 3 van groep 10 van bijlage 9 van de btw-wet 1994.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13. De Londense gemeente Ealing is een lokale overheid die sportfaciliteiten, zoals sportzalen en zwembaden, beheert. Gedurende de periode 1 juni 2009 tot en met 31 augustus 2012 heeft zij btw afgedragen die zij had geïnd over de entreegelden voor haar sportfaciliteiten.

14. Aangezien zij van mening was dat deze diensten op grond van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 moesten worden vrijgesteld van btw, heeft zij de fiscus om teruggave van de over die diensten afgedragen btw verzocht. Dit verzoek is afgewezen op grond dat de nationale regeling sportdiensten die door lokale overheden als de Londense gemeente Ealing werden verricht, uitsloot van die vrijstelling, overeenkomstig artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn.

15. De Londense gemeente Ealing heeft bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) beroep ingesteld tegen die beschikking. Zij heeft voor die rechter betoogd dat het Verenigd Koninkrijk zich niet kon beroepen op artikel 133, tweede alinea, van die richtlijn, aangezien de nationale regeling op 1 januari 1989 niet alle sportdiensten aan btw had onderworpen maar sommige daarvan had vrijgesteld. Bovendien stond die bepaling volgens haar niet toe dat lokale overheden van de vrijstelling voor sportdiensten werden uitgesloten terwijl het

verrichten van dezelfde diensten door andere instellingen zonder winstoogmerk werd vrijgesteld. Ten slotte staat artikel 133, dat vereist dat „van geval tot geval” wordt vastgesteld of de vrijstelling tot verstoring van de mededinging leidt, volgens haar niet toe dat lidstaten alle lokale overheden van die vrijstelling uitsluiten.

16. De verwijzende rechter geeft aan dat de Londense gemeente Ealing niet aanvoert dat zij bij het verrichten van de diensten als overheid in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 handelt. Zij handelt volgens haar als instelling zonder winstoogmerk in de zin van de in artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn bedoelde vrijstelling, die diensten verricht die nauw samenhangen met de beoefening van sport en bestemd zijn voor personen die aan sport doen.

17. Volgens deze rechter hebben alleen de betekenis, draagwijdte en toepassing van artikel 133, eerste alinea, onder d), en tweede alinea, van die richtlijn geleid tot het hoofdgeding. In dit verband benadrukt de verwijzende rechter dat voor de consument geen objectief verschil bestaat tussen de aard van de diensten die de Londense gemeente Ealing verricht en van die welke worden verricht door andere instellingen zonder winstoogmerk.

18. In die omstandigheden heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

- „1) Mag het Verenigd Koninkrijk krachtens artikel 133, [tweede] alinea, van richtlijn 2006/112 de onder d) van dat artikel geformuleerde voorwaarde opleggen aan publiekrechtelijke instellingen, [ten eerste] 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 [ten tweede] in omstandigheden waarin de betrokken handelingen niet eerst waren vrijgesteld krachtens het nationale recht alvorens het Verenigd Koninkrijk de voorwaarde van artikel 133, [eerste alinea], onder d), toepaste?
- 2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, mag het Verenigd Koninkrijk dan de voorwaarde van artikel 133, [eerste alinea,] onder d), van richtlijn 2006/112 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), [van richtlijn 2006/112] zonder 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?”

IV – Procedure bij het Hof

19. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing is op 30 november 2015 bij het Hof ingediend. De Londense gemeente Ealing, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

20. Ter terechtzitting van 26 oktober 2016 zijn de Londense gemeente Ealing, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie gehoord in hun mondelinge opmerkingen.

V – Analyse

A – Inleidende opmerkingen

21. De algemene, in artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112 vastgelegde regel op het gebied van de btw luidt dat de leveringen van goederen en de verrichtingen van diensten onder bezwarende titel binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onderworpen zijn aan de btw.

22. Ingevolge artikel 13 van richtlijn 2006/112 worden publiekrechtelijke instellingen niet als belastingplichtigen voor de btw aangemerkt voor de belastbare werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Indien de publiekrechtelijke instelling zonder winstoogmerk daarentegen op dezelfde wijze handelt als niet-publiekrechtelijke instellingen (dat wil zeggen op dezelfde wijze als particuliere marktdeelnemers), is zij voor de belastbare werkzaamheden en handelingen belastingplichtig voor de btw.

23. Volgens artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 moeten de lidstaten een groot aantal vrijstellingen verlenen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, waaronder, onder m) van die bepaling, sportdiensten, indien zij worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk. Het door de Uniewetgever beoogde doel is het bevorderen van de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding, gezien de heilzame werking daarvan voor de lichamelijke ontwikkeling en de gezondheid van de bevolking.

24. In afwijking van de regel van artikel 132, lid 1, onder m), biedt artikel 133, eerste alinea, van deze richtlijn de lidstaten de mogelijkheid de verlening van vrijstelling aan niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk te stellen van vier verschillende voorwaarden, waaronder onder d) van die bepaling de voorwaarde met betrekking tot de mededinging. Volgens deze voorwaarde „[mogen] de vrijstellingen [...] niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen”.

25. Alle lidstaten mogen deze afwijking toepassen.

26. Alleen voor de lidstaten die op 1 januari 1989 krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn op 1 januari sportdiensten aan btw onderwierpen², biedt artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 nog een afwijkingsmogelijkheid: deze lidstaten mogen de verlening van vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk stellen van alleen de voorwaarde met betrekking tot de mededinging, te weten de voorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn. De andere voorwaarden in die bepaling – en in elk geval die onder a) en b) – zijn naar hun aard al meer gericht op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk.³

27. Uit het voorgaande volgt dat publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk zowel in de lidstaten die op 1 januari 1989 sportdiensten krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn aan btw onderwierpen als in de lidstaten die geen gebruik maakten van die mogelijkheid, fiscaal gunstiger worden behandeld.

² — De in deze bepaling bedoelde lidstaten zijn volgens de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland en het Verenigd Koninkrijk.

³ — De voorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder a), van richtlijn 2006/112 luidt: „[D]e instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht.” De voorwaarde, onder b) van deze bepaling, is als volgt verwoord: „[H]et beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen.” De voorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder c), van die richtlijn luidt: „[D]e instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen.”

28. Kortom, de lidstaten die op 1 januari 1989 krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn sportdiensten met btw belastten, kunnen de verlening van vrijstelling afhankelijk stellen van de vier voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, indien de sportdiensten worden verricht door een niet-publiekrechtelijke instelling zonder winstoogmerk, terwijl de vrijstelling voor publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk kan worden gesteld van alleen de mededingingsvoorwaarde.

29. De lidstaten die geen gebruik hadden gemaakt van de mogelijkheid die bijlage E bij de Zesde richtlijn bood, kunnen slechts de aan niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verleende vrijstelling afhankelijk stellen van voorwaarden, terwijl de aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verleende vrijstelling definitief is krachtens artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn. Indien zij geen voorwaarden stellen, zijn de betrokken diensten voor alle instellingen zonder winstoogmerk definitief vrijgesteld.

30. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat het Verenigd Koninkrijk een van de lidstaten is die op 1 januari 1989 sportdiensten krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn met btw belastten.

31. Het is duidelijk dat de Britse wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, de publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk (waaronder lokale autoriteiten zoals de Londense gemeente Ealing) automatisch uitsluit van de btw-vrijstelling voor sportdiensten⁴, zonder enige verwijzing naar de mededingingsvoorwaarde die het Verenigd Koninkrijk voor verlening van de vrijstelling krachtens artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 mag stellen.

32. Het Hof zou hierdoor tot het oordeel kunnen komen dat de prejudiciële vragen zuiver hypothetisch zijn aangezien zij in wezen de vraag betreffen of het Verenigd Koninkrijk aan publiekrechtelijke instellingen de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn mag opleggen, en zo ja, onder welke voorwaarden, en dit terwijl die voorwaarde nergens is vastgelegd in de Britse wetgeving of in de toelichting daarop door de Britse overheid. Dan zou dit tot de slotsom moeten leiden dat een wettelijke basis voor het met btw belasten van door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten ontbreekt, aangezien vrijstelling (eventueel onder voorwaarden) de regel is, hetgeen niet het geval is bij de Britse regel, die – zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting naar voren heeft gebracht – vrijstelling van deze diensten simpelweg uitsluit.

33. Alle partijen die ter terechtzitting het woord hebben gevoerd, hebben overigens bevestigd dat de Britse wetgeving nergens expliciet verwijst naar de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn.

34. Toch gaan de verwijzende rechter, de partijen in het hoofdgeding en de Commissie ervan uit dat het feit dat de lokale overheden worden uitgesloten van de btw-vrijstelling voor sportdiensten, voortvloeit uit de gebruikmaking door het Verenigd Koninkrijk van de haar in artikel 133, tweede alinea, van die richtlijn geboden bevoegdheid om de verlening van vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat zij niet „tot verstoring van de mededinging leid[t] ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen”⁵.

35. Ter terechtzitting heeft de Londense gemeente Ealing opgemerkt dat de Britse autoriteiten hadden verklaard dat zij bevoegd waren om zich te beroepen op de mededingingsvoorwaarde, aangezien zij hun besluit om lokale overheden uit te sluiten van de vrijstelling hebben gebaseerd op de opvatting dat hun werkzaamheden noodzakelijkerwijs tot verstoringen van de mededinging leiden.

4 — Met uitzondering van het recht om deel te nemen aan een sportwedstrijd, dat voor alle instellingen zonder winstoogmerk is vrijgesteld van btw.

5 — Artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn, waarnaar artikel 133, tweede alinea, van die richtlijn verwijst.

36. De vertegenwoordiger van de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft ingestemd met hetgeen de Londense gemeente Ealing hierover naar voren heeft gebracht. Hij was van mening dat dit standpunt gerechtvaardigd was vanwege het risico dat de lokale autoriteiten sportieve activiteiten subsidiëren en dat een verstoring van de mededinging het gevolg zou zijn van hun „waarschijnlijke gedrag”.

37. De Commissie heeft zich in soortgelijke zin uitgelaten door te erkennen dat de mededingingsvoorwaarde niet met zoveel woorden in de Britse wetgeving is opgenomen, maar dat dit niet noodzakelijk is vanwege de speelruimte die de bedoelde richtlijn aan de lidstaten heeft gelaten.⁶

38. Voor het geval dat het Hof de stelling aanvaardt dat de Britse wetgeving op impliciete wijze de mededingingsvoorwaarde oplegt, zal ik er in het vervolg van deze conclusie van uitgaan dat volgens de Britse wetgever en de Britse fiscus de verlening van btw-vrijstelling voor door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten *in alle gevallen* „[leidt] tot verstoring van de mededinging [...] ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen”⁷. Indien de voorwaarde impliciet in de Britse wetgeving staat, dan wordt er evenwel van uitgegaan dat er nimmer aan wordt voldaan.

B – Eerste prejudiciële vraag

39. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 een lidstaat toestaat aan publiekrechtelijke instellingen de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn op te leggen, ingeval die lidstaat op 1 januari 1989 slechts bepaalde sportdiensten krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn met btw belaste en andere daarvan vrijstelde.

40. Ik deel het standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.

41. Zoals uit de bewoordingen ervan blijkt, vereist artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 niet dat alle sportdiensten op 1 januari 1989 aan btw waren onderworpen, om mogelijk te maken dat de lidstaat aan het einde van de overgangsperiode de mededingingsvoorwaarde oplegt aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk. Het verwijst juist op algemene wijze naar de lidstaten „die krachtens bijlage E [bij de Zesde richtlijn] op 1 januari 1989 de in artikel 132, lid 1, punt[] m)[...], bedoelde handelingen aan btw onderwierpen”, hetgeen geldt voor het Verenigd Koninkrijk.

42. Hoewel het duidelijker zou zijn geweest wanneer zou zijn verwezen naar de lidstaten „die krachtens bijlage E [bij de Zesde richtlijn] op 1 januari 1989 [*bepaalde*] in artikel 132, lid 1, punt[] m)[...], bedoelde handelingen aan btw onderwierpen”⁸, zou een andere uitlegging niet stroken met de doelstelling van de Zesde richtlijn⁹, de lidstaten gedurende een overgangsperiode de gelegenheid te

6 — Ook al heeft de vertegenwoordiger van de Commissie naar aanleiding van die aan de lidstaten gelaten speelruimte een spreekwoord aangehaald dat in het onderhavige geval van toepassing kan zijn: „Give him an inch, he will take a mile” (als je hem een vinger geeft, neemt hij de hele hand).

7 — Artikel 133, eerste alinea, onder d), van de voornoemde richtlijn.

8 — Cursivering van mij.

9 — Zie artikel 28, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn juncto bijlage E, punt 4, daarbij. Het feit dat het om overgangsbepalingen gaat, op grond waarvan tijdelijk kon worden afgeweken van de vrijstelling van sportdiensten van artikel 13, punt A, lid 1, onder m), van die richtlijn, betekent dat zij zich niet verzetten tegen een gedeeltelijke vrijstelling van die diensten. Zie naar analogie arrest van 29 april 1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, punten 19 en 20).

bieden om de regeling waarbij die sportdiensten aan btw waren onderworpen te verlengen. Met andere woorden: de lidstaten mochten tevoren sportdiensten met btw belasten, maar waren daartoe niet gehouden. Hieruit volgt dat niet per se alle sportdiensten op 1 januari 1989 onderworpen hoefden te zijn aan btw.

43. De Londense gemeente Ealing brengt hiertegen in dat het Verenigd Koninkrijk volgens een letterlijke en strikte uitlegging van de zin „wanneer vrijstelling wordt verleend voor de genoemde diensten of goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke lichamen” in artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 de betrokken verrichtingen bij de wijziging van zijn wetgeving in 1994 had moeten vrijstellen alvorens de mededingingsvoorwaarde te kunnen toepassen.

44. Deze uitlegging deel ik niet. Juist de door de Uniewetgever gekozen formulering verzet zich daar namelijk tegen. De betrokken bepaling heeft immers de diensten op het oog waarvoor op dat moment „vrijstelling wordt verleend” en niet die waarvoor „vrijstelling werd verleend”. De keuze van een lidstaat om tegelijkertijd sportdiensten vrij te stellen en de mededingingsvoorwaarde toe te passen kan niet als onverenigbaar met het Unierecht worden beschouwd. Integendeel, die aanpak is gelijk aan die van artikel 1, punt 1), van de Achttiende richtlijn¹⁰, waarbij de Uniewetgever de lidstaten „die krachtens bijlage E [bij de Zesde richtlijn] op 1 januari 1989 de belasting over de toegevoegde waarde toepasten [op sportdiensten]” heeft verplicht deze vanaf 1 januari 1990 vrij te stellen terwijl hij hun tegelijkertijd de mogelijkheid heeft geboden aan de verlening van vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk voorwaarden te verbinden.

45. Dat het Verenigd Koninkrijk niet gehouden was om sportdiensten vrij te stellen van btw alvorens de mededingingsvoorwaarde toe te passen, vloeit zelfs voort uit de eis dat richtlijn 2006/112 in lijn met de Achttiende richtlijn wordt uitgelegd en toegepast.

46. Richtlijn 2006/112 is namelijk louter een herschikking van de eerdere btw-richtlijnen, met name van de Zesde en de Achttiende richtlijn, en bevat geen materiële wijzigingen.¹¹ De tekst van artikel 1 van de Achttiende richtlijn heeft per 1 januari 1990 een einde gemaakt aan de overgangperiode waarin door instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten onderworpen mochten blijven aan btw. Dit artikel staat ook aan de basis van artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

47. Artikel 1 van de Achttiende richtlijn gebruikt overigens niet de formulering „wanneer vrijstelling wordt verleend voor de [verrichting van sportdiensten] door publiekrechtelijke lichamen”. Dit lijkt erop te wijzen dat het niet de bedoeling was om voor de lidstaten een extra voorwaarde te stellen voor toepassing van de mededingingsvoorwaarde op door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten. Als voorwaarde voor de toepassing door een lidstaat van de mededingingsvoorwaarde op activiteiten van publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk vereiste dit artikel slechts dat de betrokken verrichtingen op 1 januari 1989 aan btw onderworpen waren.

48. Om die redenen geef ik het Hof in overweging om op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 133, eerste alinea, onder d), en tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat de mededingingsvoorwaarde op te leggen aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk, zelfs als andere sportdiensten dan die welke per 1 januari 1989 aan btw onderworpen waren, op diezelfde datum waren vrijgesteld, en zelfs als de betrokken sportdiensten niet op grond van het nationale recht waren vrijgesteld voordat de lidstaat de voorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112 toepaste.

¹⁰ — Zie punt 5 van deze conclusie.

¹¹ — Zie overwegingen 1 en 3 van de richtlijn.

C – Tweede prejudiciële vraag

49. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 een lidstaat die krachtens de Zesde richtlijn op 1 januari 1989 sportdiensten aan btw onderwierp, toestaat sportdiensten¹² verricht door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk aan btw te onderwerpen¹³, terwijl hij de andere instellingen zonder winstoogmerk vrijstelt zonder aan hen een van de voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, van die richtlijn op te leggen, in het bijzonder de mededingingsvoorwaarde onder d) van die bepaling.

50. Ik geef in overweging om die vraag ontkennend te beantwoorden om de volgende redenen.

51. Zoals ik al in de punten 23 et 24 van deze conclusie schetste, moeten de lidstaten volgens artikel 132 van richtlijn 2006/112 in beginsel vrijstelling verlenen voor door alle – al dan niet publiekrechtelijke – instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten. Dit beginsel kent echter uitzonderingen, aangezien artikel 133 van die richtlijn de voorwaarden noemt waarvan de lidstaten de verlening van vrijstelling afhankelijk mogen stellen.

52. Alle lidstaten kunnen de btw-vrijstelling van door niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten afhankelijk stellen van de vier voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, onder a) tot en met d).

53. Alleen de lidstaten die op 1 januari 1989 sportdiensten met btw belastten, die verricht werden door – al dan niet publiekrechtelijke – instellingen zonder winstoogmerk, mogen (met ingang van 1 januari 1990) *ook* de vrijstelling van door publiekrechtelijke instellingen verrichte sportdiensten onderwerpen aan enkel de mededingingsvoorwaarde die genoemd wordt onder d) van die bepaling.¹⁴

54. Toch bevat de tekst van artikel 133, tweede alinea, van de richtlijn een aantal onduidelijkheden. Zo staat het artikel de lidstaten die op 1 januari 1989 sportdiensten krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn aan btw onderwierpen, met name toe „de in de eerste alinea, punt d), van dit artikel vermelde *voorwaarden*” toe te passen, terwijl er slechts sprake is van één voorwaarde. Ook maakt het niet duidelijk op wie die voorwaarden mogen worden toegepast, zelfs al noemt het slechts de vrijstelling voor publiekrechtelijke lichamen zonder winstoogmerk.

55. Bovendien wordt daarin de formulering „wanneer vrijstelling wordt verleend voor de genoemde diensten [...], verricht door publiekrechtelijke lichamen” gebruikt, hetgeen de indruk kan wekken dat sommige lidstaten de door publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten kunnen blijven onderwerpen aan btw, wat mijns inziens in strijd zou zijn met de vrijstellingsregel die de Uniewetgever heeft ingevoerd.

56. Tegenover dit gebrek aan duidelijkheid van de tekst van artikel 133, tweede alinea, van die richtlijn stel ik vast dat de bewoordingen van artikel 1, punt 1), van de Achttiende richtlijn, waarin richtlijn 2006/112 niet wordt geacht enige materiële verandering te hebben aangebracht¹⁵, veel duidelijker zijn.

57. In deze bepaling is het volgende opgenomen: „De lidstaten die op 1 januari 1989 [btw] toepasten op [sportdiensten] zijn gemachtigd om de [mededingingsvoorwaarde] ook toe te passen op de in artikel 13, punt A, lid 1, onder m) [...], bedoelde leveringen door publiekrechtelijke lichamen.”

12 — Met uitzondering van het recht om deel te nemen aan een sportwedstrijd.

13 — Door aan hen de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn op te leggen en ervan uit te gaan dat daar in hun geval nooit aan wordt voldaan.

14 — Zie artikel 133, tweede alinea, van die richtlijn. Zoals ik opmerkte in punt 26 van deze conclusie lenen de voorwaarden onder a) tot en met c) zich mijns inziens meer voor toepassing op privaatrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk dan op publiekrechtelijke.

15 — Zie overwegingen 1 en 3 van die richtlijn.

58. Deze tekst toont duidelijk aan dat (1) vrijstelling van door publiekrechtelijke instellingen verrichte sportdiensten de regel is, zelfs in lidstaten – als het Verenigd Koninkrijk – die op 1 januari 1989 krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn btw toepasten op die diensten, en dat (2) de verlening van de vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk kan worden gesteld van de mededingingsvoorwaarde.

59. Volgens de rechtspraak van het Hof betreffen de voorwaarden waarvan de lidstaten de verlening van vrijstelling kunnen laten afhangen bovendien „op geen enkele wijze de materiële omschrijving van de aldaar bedoelde vrijstellingen”¹⁶, terwijl de lidstaten „[aan de vrijstelling geen] andere voorwaarden [kunnen] stellen dan die genoemd in [de richtlijn]”¹⁷.

60. Hieruit volgt dat – als een verschil in behandeling ten gunste van publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk¹⁸ inherent is aan richtlijn 2006/112, zoals de Commissie opmerkt – de lidstaten de aard noch de omvang van dat verschil mogen wijzigen.

61. In deze zaak draait de betrokken Britse wetgeving dit verschil in behandeling echter om doordat zij de verlening van vrijstelling aan niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk van geen enkele van de in artikel 133, eerste alinea, van die richtlijn genoemde voorwaarden afhankelijk stelt, terwijl zij de lokale overheden op algemene wijze uitsluit van de vrijstelling, omdat zij er impliciet van uitgaat dat wat hen betreft nooit aan de voor hen geldende mededingingsvoorwaarde kan worden voldaan.

62. Die wetgeving veronderstelt een uitlegging van artikel 133 van de voornoemde richtlijn die ik zeker niet kan onderschrijven, en die inhoudt dat de beide alinea's van dit artikel zozeer los van elkaar staan dat zij de lidstaten die krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn op 1 januari 1989 btw op sportdiensten toepasten, volledig vrijlaten bij de verlening van vrijstelling.

63. Ik ben van mening dat die uitlegging strijdig is met zowel de bewoordingen van de tweede alinea van artikel 133 als met het beginsel van fiscale neutraliteit.

64. Net als artikel 1, punt 1), van de Achttiende richtlijn bepaalt artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 dat de lidstaten die krachtens bijlage E bij de Zesde richtlijn op 1 januari 1989 btw toepasten op sportdiensten, *ook*¹⁹ de verlening van vrijstelling aan publiekrechtelijke lichamen afhankelijk mogen stellen van de mededingingsvoorwaarde.

65. Mijns inziens impliceert het gebruik van het woord „ook” dat deze lidstaten de verlening van vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk alleen afhankelijk mogen stellen van de mededingingsvoorwaarde, indien zij dit reeds doen voor de andere instellingen zonder winstoogmerk.

66. Tot dezelfde slotsom kom ik ook op basis van het beginsel van fiscale neutraliteit dat op het gebied van de btw uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling.

67. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich immers ertegen dat soortgelijke goederen of diensten die met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld.²⁰

16 — Arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 11).

17 — Arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 — Zie de punten 24-27 van deze conclusie.

19 — Cursivering van mij.

20 — Zie arresten van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68. In het onderhavige geval zijn de sportdiensten die de Londense gemeente Ealing verricht (met name het verlenen van toegang tot sportzalen en zwembaden), zeker soortgelijk aan dezelfde diensten die verricht worden door niet-publiekrechtelijke instellingen. Het betreft diensten die met elkaar concurreren en die gelijk behandeld moeten worden. Waarom zou de betaling van btw bij een bezoek aan het zwembad afhankelijk zijn van de vraag of het bad wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk van publiekrechtelijke aard dan wel van privaatrechtelijke aard?

69. Om die redenen geef ik het Hof in overweging om op de tweede vraag te antwoorden dat artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die op 1 januari 1989 sportdiensten krachtens de Zesde richtlijn met btw belastte, de verlening van btw-vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk slechts dan afhankelijk mag stellen van de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn, indien hij die voorwaarde eveneens stelt voor diensten die worden verricht door niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk.

D – Derde prejudiciële vraag

70. Ik behandel de derde vraag slechts voor het geval dat het Hof zou oordelen dat het Verenigd Koninkrijk de verlening van btw-vrijstelling voor sportdiensten van publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk afhankelijk mocht stellen van de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112, zelfs als het die voorwaarde niet stelde aan sportdiensten van niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk.

71. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 de lidstaten die op 1 januari 1989 krachtens de Zesde richtlijn btw toepasten op sportdiensten, toestaat om alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk van de vrijstelling voor die diensten uit te sluiten zonder van geval tot geval te zijn nagegaan of de verlening van vrijstelling kon leiden tot verstoring van de mededinging ten nadele van btw-plichtige commerciële ondernemingen.

72. Mijns inziens mag een lidstaat niet alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk op algemene wijze van de vrijstelling uitsluiten, ook indien hij op 1 januari 1989 sportdiensten met btw belastte.

73. Zoals ik al heb opgemerkt in punt 23 van deze conclusie, verplicht de regel van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 de lidstaten ertoe de door instellingen zonder winstoogmerk verrichte sportdiensten vrij te stellen van btw.

74. Zelfs toen volgens artikel 13, punt A, lid 1, van de Zesde richtlijn gold dat „de lidstaten [vrijstelling voor sportdiensten verlenen] onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”, heeft het Hof al geoordeeld dat „[die] voorwaarden [...] op geen enkele wijze de materiële omschrijving van de aldaar bedoelde vrijstellingen betr[o]ffen”²¹.

75. Tevens heeft het Hof destijds geoordeeld dat „niet uit die bepaling [bleek], dat wanneer een lidstaat vrijstelling toeken[de] voor een bepaalde, door een instelling zonder winstoogmerk verleende dienst die nauw samenhangt met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding, hij daaraan andere voorwaarden [kon] stellen dan die genoemd in artikel 13, punt A, lid 2”²².

21 — Arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 11 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 — Arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 18). Die voorwaarden zijn in feite ongewijzigd overgenomen in artikel 132 van richtlijn 2006/112.

76. Aangezien richtlijn 2006/112 niets heeft gewijzigd aan de voorwaarden van artikel 13, punt A, lid 2, van de Zesde richtlijn, blijkt uit deze rechtspraak dat de lidstaten verplicht zijn om de in artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling te verlenen, waarbij zij eventueel alleen de voorwaarden van de artikelen 132 en 133 mogen opleggen zonder daaraan andere voorwaarden toe te voegen.

77. Wat betreft de voorwaarden met betrekking tot de verlening van de in artikel 133 van die richtlijn bedoelde vrijstelling, en meer in het bijzonder de mededingingsvoorwaarde, heeft het Hof al vastgesteld dat „[het] op grond van deze mogelijkheid [...] de lidstaten evenwel niet [was] toegestaan, algemene maatregelen [...] te nemen waardoor de werkingssfeer van deze vrijstellingen wordt beperkt. Volgens de rechtspraak van het Hof inzake de overeenstemmende bepalingen van de Zesde richtlijn kan een lidstaat, wanneer hij de in artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan een of meer van de in artikel 133 ervan genoemde voorwaarden verbindt, de werkingssfeer van dit artikel immers niet wijzigen.”²³

78. Op die grond heeft het Hof verschillende bepalingen van lidstaten in strijd geoordeeld met de artikelen 132 en 133 van die richtlijn, waaronder met name een bepaling van Spaans recht die de werkingssfeer van de vrijstelling beperkte tot particuliere sportinstellingen of -inrichtingen met een sociaal karakter die entreegelden of periodieke contributies toepasten die een bepaald bedrag niet te boven gingen.²⁴

79. In dit analytisch kader dient de vraag van de verwijzende rechter te worden onderzocht of een lidstaat alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk, waaronder lokale overheden, mag uitsluiten van de vrijstelling voor sportdiensten zonder van geval tot geval te zijn nagegaan of die vrijstelling tot verstoringen van de mededinging ten nadele van aan btw onderworpen commerciële ondernemingen kan leiden.

80. Op dit punt verschillen de partijen van mening. De Londense gemeente Ealing meent dat de beoordeling van het gevaar voor verstoringen van de mededinging – net als in geval van niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk – „van geval tot geval”²⁵ moet plaatsvinden, waarbij rekening moet worden gehouden met de bijzondere omstandigheden van elke sportactiviteit.

81. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn evenwel van mening dat de beoordeling van dit gevaar overeenkomstig het arrest van 16 september 2008 *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punten 48-53) niet kan plaatsvinden op het lokale niveau van elke instelling zonder winstoogmerk maar integendeel op algemene wijze op landelijk niveau.

82. Dat arrest betrof de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn (thans artikel 13 van richtlijn 2006/112) dat bepaalde: „[...] publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.”

83. Naar aanleiding van die bepaling heeft het Hof in punt 53 van het arrest van 16 september 2008 *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505) geoordeeld dat „de concurrentievervalsing van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig *zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt*”.²⁶

23 — Arrest van 19 december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie eveneens in die zin arrest van 25 februari 2016, *Commissie/Nederland* (C-22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punt 38).

24 — Arrest van 7 mei 1998, *Commissie/Spanje* (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 19).

25 — Artikel 133, eerste alinea, van richtlijn 2006/112.

26 — Cursivering van mij.

84. Volgens de Londense gemeente Ealing is deze rechtspraak slechts voor een deel²⁷ van toepassing op de onderhavige zaak, aangezien artikel 13 van richtlijn 2006/112 een andere vraagstelling betreft, namelijk of een publiekrechtelijke instelling wel of niet als belastingplichtige wordt aangemerkt. In de onderhavige zaak is evenwel niet haar hoedanigheid van belastingplichtige aan de orde maar het bestaan van een verstoring van de mededinging indien haar vrijstelling wordt verleend.

85. Ik ben het met die stelling eens. Artikel 13, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn heeft betrekking op de hoedanigheid van belastingplichtige van publiekrechtelijke instellingen en bepaalt dat zij „niet als belastingplichtigen [worden] aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten”. Artikel 13, lid 2, van die richtlijn legt een verband met de in artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn vervatte vrijstelling van sportdiensten door te bepalen dat „[d]e lidstaten werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132 [...] zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid [kunnen] beschouwen.”

86. Volgens de verwijzende rechter stelt de Londense gemeente Ealing echter niet dat zij bij de verrichting van sportdiensten handelde als overheid in de zin van artikel 13, hetgeen door de fiscus niet wordt betwist.

87. Bovendien zou toepassing van het in punt 53 van het arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505) geformuleerde beginsel in strijd zijn met de bewoordingen van artikel 133 van richtlijn 2006/112, dat bepaalt dat het verband tussen de verlening van de vrijstelling en de vervulling van bepaalde voorwaarden, waaronder de mededingingsvoorwaarde, „van geval tot geval” moet worden beoordeeld.

88. Inderdaad staat dit vereiste alleen in de eerste alinea van dit artikel, die betrekking heeft op niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk. Er is echter geen overtuigende reden te bedenken – en de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie noemen er ook geen – waarom dezelfde voorwaarde voor publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk anders zou moeten worden toegepast.

89. Uit in de andere taalversies van richtlijn 2006/112 gebruikte formuleringen blijkt nog duidelijker dat het onderzoek of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, van de richtlijn voor elke instelling afzonderlijk moet plaatsvinden. Ik citeer bij wijze van voorbeeld de Engelse („in each individual case”), de Griekse („χωριστά για κάθε περίπτωση”) en de Duitse taalversie („im Einzelfall”).

90. De Commissie wijst op de moeilijkheden waarmee de lokale overheden en de particuliere marktdeelnemers blijkens de punten 49 tot en met 51 van het arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505) te maken zouden krijgen, indien zij „van geval tot geval” een onderzoek zouden moeten verrichten, en met name op de noodzaak om „de concurrentiesituatie op een groot aantal markten, waarvan de afbakening bijzonder moeilijk kan zijn omdat deze markten niet noodzakelijk samenvallen met het gebied waarvoor de plaatselijke overheden bevoegd zijn, voortdurend [te herbeoordelen] op basis van vaak ingewikkelde economische analyses”.²⁸

91. Maar waarom zou die beoordeling ondoenlijk zijn in geval van publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk, terwijl zij wel uitvoerbaar is in geval van andere instellingen?²⁹

27 — Met de Commissie aanvaardt de Londense gemeente Ealing dat de verstoringen van de mededinging moeten worden beoordeeld met betrekking tot de betrokken sportdienst.

28 — Punt 49 van dat arrest.

29 — Het valt overigens op dat de Britse regelgeving een dergelijk onderzoek van geval tot geval voorschrijft voor de btw-vrijstelling van culturele diensten, waaraan in punt 3.8 van de „VAT Notice 701/47: culture” (btw-aantekening 701/47 inzake cultuur) een uitgebreide toelichting wordt gewijd.

92. Om die redenen geef ik het Hof in overweging om op de derde vraag te antwoorden dat artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet toestaat alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk op algemene wijze van de vrijstelling voor sportdiensten uit te sluiten, zonder van geval tot geval te zijn nagegaan of de verlening van die vrijstelling tot verstoringen van de mededinging ten nadele van aan btw onderworpen commerciële ondernemingen kan leiden.

VI – Conclusie

93. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 133, eerste alinea, onder d), en tweede alinea, van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat de mededingingsvoorwaarde op te leggen aan publiekrechtelijke instellingen, zelfs als andere sportdiensten dan die welke per 1 januari 1989 aan btw onderworpen waren, op diezelfde datum waren vrijgesteld, en zelfs als de betrokken sportdiensten niet op grond van het nationale recht waren vrijgesteld voordat de lidstaat de voorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112 toepaste.
- 2) Artikel 133, eerste alinea, onder d), en tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die op 1 januari 1989 sportdiensten met btw belaste krachtens de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, de verlening van btw-vrijstelling aan publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk slechts dan afhankelijk mag stellen van de mededingingsvoorwaarde van artikel 133, eerste alinea, onder d), van die richtlijn, indien hij die voorwaarde eveneens stelt wanneer die diensten worden verricht door niet-publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk.
- 3) Artikel 133, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten die krachtens richtlijn 77/388 op 1 januari 1989 btw toepasten op sportdiensten, niet toestaat alle publiekrechtelijke instellingen zonder winstoogmerk op algemene wijze van de vrijstelling voor sportdiensten uit te sluiten, zonder van geval tot geval te zijn nagegaan of de verlening van die vrijstelling tot verstoringen van de mededinging ten nadele van aan btw onderworpen commerciële ondernemingen kan leiden.”