Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?253/07

Canterbury Hockey Club

en

Canterbury Ladies Hockey Club

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Diensten die samenhangen met beoefening van sport – Diensten verleend aan personen die aan sport doen – Diensten verleend aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en aan rechtspersonen – Daaronder begrepen – Voorwaarden"

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub m)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub m)

1. Artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat daaronder, in de context van personen die aan sport doen, ook diensten vallen die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, zij worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk en de daadwerkelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen.

Artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn wil de in die bepaling voorziene vrijstelling immers niet slechts ten goede laten komen aan bepaalde soorten sport, maar ziet op de beoefening van sport in het algemeen, en dus ook op sporten die door particulieren noodzakelijkerwijze in groepsverband worden beoefend, of die worden beoefend binnen organisatorische en administratieve structuren die zijn opgezet door verenigingen zonder rechtpersoonlijkheid of door rechtspersonen, zoals sportclubs, mits aan de vereisten van artikel 13, A, leden 1, sub m, en 2, sub b, wordt voldaan. Het vereiste dat de betrokken diensten rechtstreeks worden verleend aan natuurlijke personen die aan sport doen binnen een door een sportclub opgezette organisatorische structuur, zou ertoe leiden dat een groot aantal diensten die onontbeerlijk zijn voor de beoefening

van sport, automatisch en onvermijdelijk zouden zijn uitgesloten van deze vrijstelling, ongeacht of deze diensten rechtstreeks verband houden met personen die aan sport doen dan wel met sportclubs en ongeacht wie de daadwerkelijk begunstigde ervan is. Een dergelijk resultaat zou indruisen tegen het doel dat met de in deze bepaling neergelegde vrijstelling wordt nagestreefd, te weten deze vrijstelling daadwerkelijk ten goede te laten komen aan diensten die worden verleend aan particulieren die aan sport doen.

Bovendien zou afbreuk worden gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, met inachtneming waarvan de in artikel 13 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen moeten worden toegepast, wanneer de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling zou afhangen van de specifieke organisatorische structuur van de beoefende sportactiviteit.

Derhalve moet, om een daadwerkelijke toepassing van de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling te waarborgen, deze bepaling aldus worden uitgelegd dat diensten die worden verleend in het kader van met name sporten die in groepsverband of in door sportclubs opgezette organisatorische structuren worden beoefend, in beginsel in aanmerking komen voor de in deze bepaling bedoelde vrijstelling. Hieruit volgt dat voor de beoordeling of diensten zijn vrijgesteld, de identiteit van de formele ontvanger van een dienst en de rechtsvorm waarin deze de dienst ontvangt, niet van belang zijn.

(cf. punten 27, 29-31, 35, dictum 1)

2. De in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting gebruikte uitdrukking „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport” staat de lidstaten niet toe om de in die bepaling voorziene vrijstelling te beperken naargelang van de ontvangers van de betrokken diensten.

Eventuele beperkingen van de in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen kunnen immers alleen worden aangebracht in het kader van de toepassing van lid 2 van deze bepaling. Derhalve kan een lidstaat, wanneer hij vrijstelling toekent voor een bepaalde, door een instelling zonder winstoogmerk verleende dienst die nauw samenhangt met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding, daaraan geen andere voorwaarden verbinden dan die genoemd in artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn. Aangezien deze bepaling niet voorziet in beperkingen ten aanzien van de ontvangers van de betrokken diensten, zijn de lidstaten niet bevoegd om een bepaalde groep van ontvangers van deze diensten van de betrokken vrijstelling uit te sluiten.

(cf. punten 39?40, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

16 oktober 2008 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Diensten die samenhangen met beoefening van sport – Diensten verleend aan personen die aan sport doen – Diensten verleend aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid en aan rechtspersonen – Daaronder begrepen – Voorwaarden”

In zaak C?253/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 1 februari 2007, ingekomen bij het Hof op 29 mei 2007, in de procedure

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur), E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 juli 2008,

gelet op de opmerkingen van:

– Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, vertegenwoordigd door M. G. MacDonald, advocate,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door T. Harris en L. Seeboruth als gemachtigden, bijgestaan door I. Hutton, barrister,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, I. Bakopoulos en K. Boskovits als gemachtigden,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso en R. Lyal als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub m, van 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Canterbury Hockey Club en

Canterbury Ladies Hockey Club (hierna gezamenlijk: „Hockey Clubs”) enerzijds, en The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) anderzijds, over de vraag of contributies die worden ontvangen door England Hockey Limited (hierna: „England Hockey”), als tegenprestatie waarvoor laatstgenoemde diensten verleent aan de Hockey Clubs, aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) zijn onderworpen, terwijl deze diensten volgens de Hockey Clubs moeten worden vrijgesteld van btw.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan btw.

4 Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang” bepaalt met name:

„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. [...]

b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

– zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

– zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan [btw] zijn onderworpen.”

Nationale regeling

5 Volgens bijlage 9, groep 10, rubriek 3, van de Value Added Tax Act 1994 (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde van 1994), is van btw vrijgesteld:

„Het verlenen aan particulieren, met uitzondering van niet-leden ingeval de instelling een lidmaatschapsregeling kent, van diensten die nauw samenhangen met en van wezenlijk belang zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding waaraan de particulier deelneemt, door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 De Hockey Clubs zijn sportclubs die alleen toegankelijk zijn voor hun leden en die meerdere

hockeyteams in het veld brengen. Hun leden betalen voor hun lidmaatschapsrechten een jaarlijkse contributie. Zij zijn niet-ingeschreven verenigingen, zonder rechtspersoonlijkheid.

7 De Hockey Clubs zijn op hun beurt lid van England Hockey, een instelling zonder winstoogmerk die tot doel heeft de hockeysport in Engeland te stimuleren en te ontwikkelen. Zij betalen aan England Hockey een contributie, waarover deze btw in rekening brengt.

8 Als tegenprestatie voor deze contributie verleent England Hockey aan haar leden bepaalde diensten, te weten een erkenningssysteem voor clubs, cursussen voor trainers, scheidsrechters, leraren en jongeren, een netwerk van bureaus voor de ontwikkeling van hockey, faciliteiten om toegang te verkrijgen tot overheids? en loterijgelden, advies over marketing en sponsorwerving, managementdiensten en verzekeringen voor clubs, alsmede de organisatie van teamcompetities.

9 De Commissioners hebben aan England Hockey meegedeeld dat de contributies die zij ontvangt, als tegenprestatie waarvoor zij diensten verleent aan de bij haar aangesloten hockeyclubs, aan het normale btw-tarief moesten worden onderworpen. Aangezien deze clubs geen personen zijn die aan sport doen, vielen deze diensten niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling.

10 De Hockey Clubs hebben tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, met het betoog dat de door England Hockey verleende diensten op grond van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn waren vrijgesteld van btw.

11 In het kader van dit beroep heeft het VAT and Duties Tribunal geoordeeld dat de door England Hockey verleende diensten konden worden behandeld als diensten verleend aan de individuele spelers die lid zijn van de Hockey Clubs, aangezien deze clubs de status hebben van niet-ingeschreven verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid. Deze clubs moesten worden behandeld als „transparant”, waarbij er door hen heen moest worden gekeken naar hun individuele leden om te kunnen vaststellen of England Hockey nauw met de beoefening van sport samenhangende diensten verleende aan „personen die aan sport [...] doen”, in welk geval deze diensten zouden zijn vrijgesteld van btw.

12 In hoger beroep van dit vonnis betoogden de Commissioners voor de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, dat de Hockey Clubs vanuit btw-oogpunt niet als „transparant” mochten worden behandeld. De Hockey Clubs hebben op hun beurt incidenteel hoger beroep ingesteld, met het betoog dat de uitspraak van het VAT and Duties Tribunal in stand moest blijven, maar om andere redenen dan die welke door dit Tribunal waren aangevoerd, te weten dat het vereiste van bijlage 9, groep 10, rubriek 3, van de wet van 1994 inzake btw, op grond waarvan de dienst moet worden verleend aan een „particulier”, geen correcte uitvoering geeft aan de bepalingen van artikel 13, A, sub 1, punt m, van de Zesde richtlijn.

13 Volgens de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, verschaffen de door England Hockey verleende diensten de leden van de Hockey Clubs niet rechtstreeks de middelen om hockey te spelen. De High Court heeft vastgesteld dat tussen partijen in het hoofdgeding onomstreden is dat de door England Hockey verleende diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport.

14 De High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, oordeelde dat het niet gerechtvaardigd was om de Hockey Clubs vanuit btw-oogpunt als „transparant” te behandelen, en heeft het door de Commissioners ingestelde hoger beroep ontvankelijk verklaard. Van oordeel dat de oplossing van het door de Hockey Clubs ingestelde incidenteel hoger beroep afhangt van een uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft deze rechterlijke instantie besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moeten voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn onder de uitdrukking ‚personen’, in de context van ‚personen die aan sport [...] doen’, niet alleen particulieren, in de zin van natuurlijke personen of mensen, maar ook rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid worden verstaan?

2) Indien onder de term ‚personen’, in de context van ‚personen die aan sport [...] doen’, niet alleen particulieren, maar ook rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid moeten worden verstaan, staat de uitdrukking ‚sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport’ dan toe dat de lidstaten de vrijstelling beperken tot uitsluitend particulieren die aan sport doen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

15 De Zesde richtlijn kent de btw een zeer ruime werkingssfeer toe, die alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat (zie met name arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. I?1737, punt 10). Artikel 13 van deze richtlijn stelt echter een aantal activiteiten vrij van btw.

16 Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn de vrijstellingen van bovengenoemd artikel autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie met name arresten van 18 november 2004, Temco Europe, C?284/03 Jurispr. blz. I?11237, punt 16; 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punt 22, en 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, Jurispr. blz. I?4793, punt 15).

17 De bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent evenwel niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (reeds aangehaalde arresten Temco Europe, punt 17, en Horizon College, punt 16). Deze dienen te worden uitgelegd in het licht van hun context en van de doelstellingen en algemene opzet van de Zesde richtlijn, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de betrokken vrijstelling (zie in die zin reeds aangehaald arrest Temco Europe, punt 18, en arrest van 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Jurispr. blz. I?1527, punt 28).

18 Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziet in btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Deze vrijstelling betreft niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke daarin zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven (arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, Jurispr. blz. I?12121, punt 24, en arrest Horizon College, reeds aangehaald, punt 14).

19 Wat de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding als activiteiten van algemeen belang betreft, beoogt de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn dit soort activiteiten te stimuleren, maar stelt deze de diensten die daarmee samenhangen niet algemeen vrij (zie arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, Jurispr. blz. I?589, punt 39).

20 De in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling is onderworpen aan bepaalde voorwaarden, die uit diezelfde bepaling voortvloeien.

21 In de eerste plaats moeten de diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, worden verleend door een in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn bedoelde instelling. Zo is het, om de betrokken diensten op grond van deze bepaling te kunnen vrijstellen, noodzakelijk dat de diensten worden verleend door een instelling zonder winstoogmerk. Blijkens de verwijzingsbeslissing kan worden aangenomen dat in het hoofdgeding aan deze voorwaarde is voldaan.

22 In de tweede plaats kunnen de door deze instellingen verleende diensten, als activiteiten van algemeen belang, worden vrijgesteld op voorwaarde dat zij nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Bovendien volgt uit artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn dat de in artikel 13, A, lid 1, sub m, bedoelde diensten enkel kunnen worden vrijgesteld indien zij onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handeling, te weten de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding.

23 Derhalve wordt de vrijstelling van een handeling met name bepaald door de aard van de verrichte dienst en het verband tussen deze dienst en de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding.

24 In deze context moet worden nagegaan of het door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Griekse regering aangevoerde, en aan de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn ontleende argument, dat alleen natuurlijke personen sport kunnen beoefenen, zodat enkel die diensten kunnen worden vrijgesteld die rechtstreeks aan deze personen worden verleend, van invloed kan zijn op de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag.

25 De Commissie van de Europese Gemeenschappen is in dit verband van mening dat bovengenoemde bepaling niet letterlijk moet worden uitgelegd, maar, teneinde een daadwerkelijke toepassing van de daarin voorziene vrijstelling te garanderen, afhankelijk van de betrokken dienst, en dat derhalve niet enkel de formele of juridische ontvanger van deze dienst, maar ook de concrete ontvanger of daadwerkelijke begunstigde ervan, in aanmerking moet worden genomen.

26 In dit verband is de term „personen” op zichzelf weliswaar ruim genoeg om niet enkel natuurlijke personen maar ook verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid of rechtspersonen te omvatten, doch volgens het normale spraakgebruik doen enkel natuurlijke personen aan sport, ook wanneer deze in groepsverband wordt beoefend.

27 Artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn wil de in die bepaling voorziene vrijstelling evenwel niet slechts ten goede laten komen aan bepaalde soorten sport, maar heeft betrekking op de beoefening van sport in het algemeen, en dus ook op sporten die door particulieren noodzakelijkerwijze in groepsverband worden beoefend, of die worden beoefend binnen organisatorische en administratieve structuren die zijn opgezet door verenigingen zonder rechtpersoonlijkheid of door rechtspersonen, zoals sportclubs, mits aan de in de punten 21 en 22 van het onderhavige arrest beschreven vereisten wordt voldaan.

28 De sportbeoefening binnen een dergelijke structuur impliceert over het algemeen dat, om praktische, organisatorische en administratieve redenen, de particulier niet zelf de diensten organiseert die onontbeerlijk zijn voor de sportbeoefening, maar dat de sportclub waarvan hij deel uitmaakt deze diensten organiseert en opzet. Hieronder vallen bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van een terrein of een scheidsrechter, die beide noodzakelijk zijn voor de beoefening van elke teamsport. In dergelijke situaties worden diensten verleend en rechtsbetrekkingen aangegaan tussen de sportclub en de dienstverlener enerzijds, en tussen de sportclub en zijn leden anderzijds.

29 Indien de woorden „diensten die [...] worden verleend aan personen die aan sport [...] doen” in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn aldus zouden worden uitgelegd dat zij vereisen dat de betrokken diensten rechtstreeks worden verleend aan natuurlijke personen die aan sport doen binnen een door een sportclub opgezette organisatorische structuur, dan zou de in die bepaling bedoelde vrijstelling dus afhangen van het bestaan van een rechtsbetrekking tussen de dienstverlener en de personen die aan sport doen binnen een dergelijke structuur. Deze uitlegging zou ertoe leiden dat een groot aantal diensten die onontbeerlijk zijn voor de beoefening van sport automatisch en onvermijdelijk zouden zijn uitgesloten van deze vrijstelling, ongeacht of deze diensten rechtstreeks verband houden met personen die aan sport doen dan wel met sportclubs en ongeacht wie de daadwerkelijk begunstigde ervan is. Een dergelijk resultaat zou, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, indruisen tegen het doel dat met de in deze bepaling neergelegde vrijstelling wordt nagestreefd, te weten deze vrijstelling daadwerkelijk ten goede te laten komen aan diensten die worden verleend aan particulieren die aan sport doen.

30 Bovendien zou uit deze uitlegging volgen dat de vrijstelling die is voorzien voor activiteiten van de in artikel 13, A, lid 1, sub m, bedoelde inrichtingen of instellingen, niet ten goede zou komen aan bepaalde personen die een sport enkel kunnen beoefenen dankzij de omstandigheid dat zij dit kunnen doen binnen een door een club opgezette structuur. Een dergelijke uitlegging zou niet in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk btw-stelsel en met inachtneming waarvan de in artikel 13 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen moeten worden toegepast (zie in die zin arrest van 11 juni 1998, Fischer, C?283/95, Jurispr. blz. I?3369, punt 27). Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich er namelijk meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing (zie in die zin arrest van 7 september 1999, Gregg, C?216/97, Jurispr. blz. I?4947, punt 20). Aan dit beginsel zou dus afbreuk worden gedaan, wanneer de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling zou afhangen van de eigen organisatorische structuur van de beoefende sportactiviteit.

31 Om een daadwerkelijke toepassing van de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling te waarborgen, moet deze bepaling aldus worden uitgelegd dat diensten die worden verleend in het kader van met name sporten die in groepsverband of in door sportclubs opgezette organisatorische structuren worden beoefend, in beginsel in aanmerking komen voor de in deze bepaling bedoelde vrijstelling. Hieruit volgt dat voor de beoordeling van de vraag of diensten zijn vrijgesteld, de identiteit van de formele ontvanger van een dienst en de

rechtsvorm waarin deze de dienst ontvangt, niet van belang zijn.

32 Niettemin moeten deze diensten, om in aanmerking te kunnen komen voor de genoemde vrijstelling, overeenkomstig artikel 13, A, leden 1, sub m, en 2, sub b, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn, worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk, en moeten zij nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, aangezien de daadwerkelijke ontvangers van deze dienst personen zijn die aan sport doen. Daarentegen kan deze vrijstelling niet ten goede komen aan diensten die niet aan deze criteria voldoen, en met name aan diensten die verband houden met sportclubs en hun functioneren, zoals bijvoorbeeld adviezen op het gebied van marketing en sponsorwerving.

33 Ten slotte moet worden opgemerkt dat ingevolge artikel 13, A, lid 2, sub b, tweede gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn, diensten van de in lid 1, sub m, van ditzelfde artikel voorziene vrijstelling zijn uitgesloten, indien zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan btw zijn onderworpen.

34 In het hoofdgeding staat het aan de verwijzende rechter om, met inaanmerkingneming van alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht, teneinde daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen (zie arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, Jurispr. blz. I?2395, punt 12, en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Jurispr. blz. I?493, punt 26), te bepalen of de door England Hockey aan de Hockey Clubs verleende diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, of de daadwerkelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen, alsmede of deze diensten al dan niet in hoofdzaak ertoe strekken aan England Hockey extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan btw zijn onderworpen.

35 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat daaronder, in de context van personen die aan sport doen, ook diensten vallen die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, zij worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk en de daadwerkelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen.

Tweede vraag

36 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de lidstaten de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingsregeling mogen beperken tot uitsluitend particulieren die aan sport doen.

37 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk staat het de lidstaten vrij de draagwijdte van de vrijstelling te beperken tot het verlenen van diensten aan particulieren, aangezien volgens artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn enkel „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport” moeten worden vrijgesteld.

38 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de verschillende categorieën activiteiten die van btw moeten worden vrijgesteld – die welke door de lidstaten kunnen worden vrijgesteld en die waarvoor dit niet mogelijk is – alsook de voorwaarden die de lidstaten stellen voor de activiteiten die kunnen worden vrijgesteld, nauwkeurig zijn gedefinieerd in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn

(arrest van 3 april 2003, Hoffmann, C?144/00, Jurispr. blz. I?2921, punt 38).

39 Eventuele beperkingen van de in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen kunnen alleen worden aangebracht in het kader van de toepassing van lid 2 van deze bepaling (zie arrest Hoffmann, reeds aangehaald, punt 39). Derhalve kan een lidstaat, wanneer hij vrijstelling toekent voor een bepaalde, door een instelling zonder winstoogmerk verleende dienst die nauw samenhangt met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding, daaraan geen andere voorwaarden stellen dan die genoemd in artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (zie arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje, C?124/96, Jurispr. blz. I?2501, punt 18). Aangezien deze bepaling niet voorziet in beperkingen ten aanzien van de ontvangers van de betrokken diensten, zijn de lidstaten niet bevoegd om een bepaalde groep van ontvangers van deze diensten van de betrokken vrijstelling uit te sluiten.

40 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn gebruikte uitdrukking „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport” de lidstaten niet toestaat om de in die bepaling voorziene vrijstelling te beperken naargelang van de ontvangers van de betrokken diensten.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 13, A, lid 1, sub m, van 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, moet aldus worden uitgelegd dat daaronder, in de context van personen die aan sport doen, ook diensten vallen die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – deze diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan, zij worden verleend door instellingen zonder winstoogmerk en de daadwerkelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen.**

2) **De in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388) gebruikte uitdrukking „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport” staat de lidstaten niet toe om de in die bepaling voorziene vrijstelling te beperken naargelang van de ontvangers van de betrokken diensten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.