



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

26. oktoober 2017\*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Otseselt spordiga seotud teenuste maksust vabastamine – Mõiste „sport“ – Tegevus, mida iseloomustab kehaline osa – Turniiribridž

Kohtuasjas C-90/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohtu maksuasjade koda, Ühendkuningriik) 1. septembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. veebruaril 2016, menetluses

**The English Bridge Union Limited**

*versus*

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda)

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), Euroopa Kohtu president K. Lenaerts neljanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 2. märtsi 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- The English Bridge Union Limited, esindajad: *solicitor* M. Lewis ja D. Ewart, QC,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brandon, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. Noort,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ning R. Lyal,

olles 15. juuni 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: inglise.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkti m.
- 2 Taotlus on esitatud The English Bridge Union Limited'i (edaspidi „EBU“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'i (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas osalustasu, mida EBU võtab tema korraldatavatel turniiribridži võistlustel, on maksustatav käibemaksuga.

### Õiguslik raamistik

#### Liidu õigus

- 3 Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 411 ja 413 tunnistati kehtetuks ja asendati selle direktiiviga alates 1. jaanuarist 2007 liidu käibemaksualased õigusnormid, sealhulgas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).
- 4 Direktiivi 2006/112 IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ asuva artikli 132 lõikes 1 on ette nähtud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust:

„[...]

- m) otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;
- n) teatavate kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomasel liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt;

[...]“

#### Ühendkuningriigi õigus

- 5 Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus) 9. lisa 10. jaotis näeb käibemaksuvabastuse ette järgmiste spordiga seotud teenuste puhul:
  - „1) spordivõistlusel või füüsilises vabaajategevuses osalemise õiguse andmine, kui selle õiguse andmise eest saadava tasu puhul on tegemist rahaga, mida kasutatakse täies ulatuses auhinna või auhindade andmiseks sellel võistlusel.
  - 2) sellisel võistlusel osalemise õiguse andmine spordi või füüsilise vabaajategevuse eesmärgil asutatud õigustatud organisatsiooni poolt.
  - 3) teenus, mida õigustatud organisatsioon osutab isikule ja mis on otseselt seotud viimase harrastatava spordi või kehakultuuriga ja selle jaoks vajalik. [...]“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 6 EBU on riigisisene mittetulunduslik organisatsioon, mille eesmärk on turniirbridži reguleerimine ja arendamine Inglismaal. Turniirbridž on bridži vorm, mida mängitakse riigi ja rahvusvahelise tasandi võistlustel ning mida iga meeskond mängib järjest samasuguste kaartidega nagu nende kaasvõistlejad teistes laudades. Tulemusi arvestatakse suhtelise edu põhjal.
- 7 EBU, kelle liikmete hulka kuuluvad piirkondlikud liidud ja füüsilised isikud, korraldab turniirbridži võistlusi, võttes mängijatelt osalemise eest osalustasu. Ta maksab saadud tasudelt käibemaksu.
- 8 Leides, et need tasud peaks olema direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m alusel käibemaksust vabastatud, nõudis ta maksuhaldurilt nendelt makstud käibemaksu tagastamist. Ta sai keelduva vastuse.
- 9 EBU esitas selle otsuse peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik), kes jättis EBU taotluse rahuldamata jätmise otsuse muutmata, kuid lubas tal esitada apellatsioonkaebuse.
- 10 Upper Tribunalis (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohtu maksuasjade koda, Ühendkuningriik) väidab EBU, et „sport“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses ei pea tingimata sisaldama märkimisväärset kehalise tegevuse osa, kuna selle sättega taotletakse eesmärki soodustada tegevusi, mis on kasulikud asjaomase spordiga tegelejate kehalisele või vaimsele tervisele, ning vaimne tegevus on sama oluline kui kehaline. Niisugune märkimisväärset vaimset osa sisaldav ja võistlustel harrastatav tegevus nagu turniirbridž kujutab endast seega „sporti“ nimetatud sätte tähenduses.
- 11 Maksuhaldur vaidles nendele argumentidele vastu põhjusel, et nimetatud artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastus, mis näeb ette, et käibemaksuga ei maksustata „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud“ teenuseid, tähendab, et „sport“ selle sätte tähenduses peab sisaldama märkimisväärset kehalist osa. Lisaks leiab ta, et EBU tõlgendus on vastuolus direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste kitsalt tõlgendamise põhimõttega.
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et turniirbridž eeldab kõrgel tasemel vaimsete võimete nagu loogika, lateraalse mõtlemise, strateegia või mälu kasutamist ja selle regulaarne harrastamine edendab nii vaimset kui ka kehalist tervist. Seetõttu on tal tekkinud küsimus, kas „vaimsed“ spordialad nagu kõnesolev mäng kuuluvad „spordi“ mõiste alla selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m mõttes.
- 13 Kuna Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohtu maksuasjade koda, Ühendkuningriik) leiab, et sellele mõistele tuleb anda autonoomne sisu ja seda tuleb kõikides liikmesriikides kohaldada ühetaoliselt, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
  - „1. Millised olulised tunnused peavad tegevusel olema, et see oleks „sport“ [...] direktiivi 2006/112[...] artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses? Eeskätt: kas tegevus peab sisaldama olulist (või mitte ebaolulist) kehalist osa, millest tulemus oleneb, või piisab sellest, kui tegevus sisaldab olulist vaimset osa, millest tulemus oleneb?
  2. Kas turniirbridž on „sport“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

- 14 Sissejuhatuseks tuleb nentida, et Euroopa Kohtule esitatud toimiku põhjal on turniirbridž kaardimäng, milleks on tarvis vaimset pingutust ja vaimseid võimeid, kuid mille puhul kehaline osa on vähetahtis.

- 15 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et niisugune tegevus nagu turniirbridž, mille puhul kehaline osa on vähetähtis, kuulub „spordi“ mõiste alla selle sätte tähenduses.
- 16 Seega ei tule Euroopa Kohtul käesolevas asjas mitte kindlaks teha mõiste „sport“ tähendust üldiselt, vaid tõlgendada seda mõistet ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112 raames ja eriti selles direktiivis ette nähtud maksuvabastuse sätete raames.
- 17 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutavad nimetatud direktiivi artiklis 132 ette nähtud maksuvabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt selle kohta kohtuotsused, 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 16, ning 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 18 Tuleb märkida, et kuna direktiivis 2006/112 puudub mõiste „sport“ määratlus, tuleb selle sõna tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale lähtuda selle tähendusest igapäevakeeles, võttes arvesse selle mõiste kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärke, milles see mõiste esineb (vt selle kohta kohtuotsused, 3.9.2014, Deckmyn ja Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26.5.2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 27).
- 19 Kui kõigepealt peatuda mõiste „sport“ tähendusel, siis – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 – tähistab see tavaliselt kehalist tegevust ehk teisisõnu tegevust, mille puhul kehaline osa on märkimisväärne.
- 20 Mis järgmiseks puudutab direktiivi 2006/112 ülesehitust, siis Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb direktiivi artiklis 132 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. See kitsalt tõlgendamise reegel ei tähenda siiski seda, et mainitud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid peaks tõlgendama nii, et need maksuvabastused kaotavad oma mõju (vt selle kohta kohtuotsused, 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 17, ja 25.2.2016, komisjon vs. Madalmaad, C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Olgu lisatud, et kuigi nähtuvalt selle peatüki pealkirjast, kus kõnealune artikkel asub, on selles ette nähtud maksuvabastuste eesmärk soodustada teatavaid avalikes huvides toimuvaid tegevusi, ei puuduta need maksuvabastused siiski mitte kõiki avalikku huvi pakkuvaid tegevusi, vaid ainult neid, mis on selles artiklis loetletud ja väga üksikasjalikult kirjeldatud (vt selle kohta kohtuotsused, 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 45).
- 22 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m konteksti analüüs kõneleb seega niisuguse tõlgenduse kasuks, mille kohaselt piirdub selles sättes kasutatud mõiste „sport“ mõiste „sport“ tavatähendusele vastava tegevusega, mida iseloomustab märkimisväärne kehaline osa, ning seda ei peaks laiendama muule tegevusele, mida ühe või teise nurga alt saab selle mõistega seostada.
- 23 Mis viimaseks puudutab kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m eesmärki, siis tuleb märkida, et selle sätte eesmärk on soodustada teatavaid avalikke huve teenivaid tegevusi, nagu seda on spordi või kehakultuuri harrastamisega otseselt seotud teenused, mida mittetulundusorganisatsioonid osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele, ja seega on see mõeldud kaasa aitama sellele,

et niisugust tegevust harrastaks suur osa rahvastikust (vt selle kohta kohtuotsused, 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 23, ja 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20).

- 24 On tõsi, et – nagu väidab EBU ja nagu ilmneb Euroopa Kohtule esitatud toimikust – turniirbridž eeldab loogika, mälu, strateegia või lateraalse mõtlemise kasutamist ja see kujutab endast tegevust, mille regulaarne harrastamine on kasulik harrastaja vaimsele ja kehalisele tervisele. Samas ei ole selle sättega hõlmatud puhtalt lõõgastumis- ja puhkamistegevus, olgugi et see on kehalisele ja vaimsele tervisele kasulik (vt selle kohta kohtuotsused, 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 22, ja 25.2.2016, komisjon vs. Madalmaad, C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punktid 23–25). Neil asjaoludel ei ole pelgalt tõsiasi, et teatav tegevus on vaimsele ja kehalisele tervisele kasulik, iseenesest piisav selleks, et järeldada, et see kuulub mõiste „sport“ alla selle sätte tähenduses.
- 25 Asjaolu, et vaimsele ja kehalisele tervisele kasuliku tegevusega tegeletakse võistlustel, ei võimalda jõuda teistsugusele järeldusele. Euroopa Kohus on nimelt juba selgitanud, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m ei ole selle sätte kohaldatavuse tingimusena ette nähtud, et sporti harrastataks konkreetsel tasemel, nt elukutselisena, ega ka mitte seda, et kõnealust spordiala harrastataks konkreetsel viisil ehk korrapäraselt või organiseeritult või selleks, et osaleda spordivõistlustel (kohtuotsused, 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 22, ja 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 19). Selle kohta tuleb veel lisada, et sellest, et tegevus on võistlev, ei piisa iseenesest selle „spordiks“ kvalifitseerimiseks, kui tegevuses puudub märkimisväärne kehaline osa.
- 26 Lisaks ilmneb käesoleva kohtuotsuse punktis 21 osutatud kohtupraktikast, et kõnealuse direktiivi artikli 132 eesmärk on loetleda ammendavalt teatavad avalikku huvi pakkuvad tegevused, mis peavad erandlikult olema käibemaksust vabastatud. Kuna nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse ulatuse selline tõlgendamine, mille kohaselt on sellega hõlmatud ka tegevused, mille puhul kehaline osa on vähetähtis, kujutab endast käesoleva kohtuotsuse punktides 19–25 käsitletud põhjustel selle sätte liiga laialt sisustamist, siis ei ole see tõlgendus kooskõlas ei käibemaksuvabastuste kitsalt tõlgendamise nõudega ega eesmärgiga määratleda kõnealune maksuvabastus kitsalt.
- 27 Järelikult tuleneb nii viidatud artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastusest kui ka direktiivi 2006/112 süstemaatilise ja teleoloogilise tõlgendusest, et see sätte puudutab üksnes tegevusi, millel on märkimisväärne kehaline osa.
- 28 Selline tõlgendus ei mõjuta küsimust, kas tegevus, mille kehaline osa on vähetähtis, võib teatud juhtudel kuuluda mõiste „kultuuriteenused“ alla nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti n tähenduses, juhul kui tegevus asub selle harrastamise, ajaloo ja traditsioonilise tausta tõttu teatavas liikmesriigis selle riigi sotsiaalses ja kultuurilises pärandis niisugusel kohal, et seda saab lugeda selle riigi kultuuri hulka kuuluvaks. Euroopa Kohus on selles küsimuses juba nentunud, et direktiivi 77/388 vastavasisuline sätte andis maksust vabastatud kultuuriteenuste määratlemisel liikmesriikidele laia kaalutlusõiguse (vt selle kohta kohtuotsus, 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 24).
- 29 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et niisugune tegevus nagu turniirbridž, mille puhul kehaline osa on vähetähtis, ei kuulu „spordi“ mõiste alla selle sätte tähenduses.

## Kohtukulud

- 30 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et niisugune tegevus nagu turniiribridž, mille puhul kehaline osa on vähetähtis, ei kuulu „spordi“ mõiste alla selle sätte tähenduses.**

Allkirjad