



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Su sportu glaudžiai susijusių paslaugų neapmokestinimas – Sąvoka „sportas“ – Veikla, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas – Dvigubo bridžo žaidimas“

Byloje C-90/16

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė)] 2015 m. rugsėjo 1 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. vasario 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

The English Bridge Union Limited

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), ketvirtosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai E. Juhász, K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. kovo 2 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *The English Bridge Union Limited*, atstovaujamos solisitoriaus M. Lewis ir QC D. Ewart,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon, padedamo baristerio R. Hill,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. Noort,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir R. Lyal,

susipažinęs su 2017 m. birželio 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: anglų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies m punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *The English Bridge Union Limited* (toliau – EBU) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl EBU gaunamų mokesčių už dalyvavimą organizuojamuose dvigubo bridžo turnyruose apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsnius ši direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeitė Sąjungos teisės aktus PVM srityje, be kita ko, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 4 Direktyvos 2006/112 132 straipsnio, esančio šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, 1 dalyje nurodyti sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina:

„<...>

- m) pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir [arba] kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims;
- n) viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų ar kitų kultūros įstaigų, kurias tokiomis pripažino atitinkama valstybė narė, vykdomas tam tikrų kultūros paslaugų teikimas ir su šiomis paslaugomis glaudžiai susijusių prekių tiekimas;

<...>“

Jungtinės Karalystės teisė

- 5 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 9 priedo 10 grupėje numatyta, kad PVM neapmokestinamos šios su sportu susijusios paslaugos:
 - „1. Teisės dalyvauti sporto varžybose arba fizinio aktyvumo renginiuose suteikimas, kai už tai mokamas atlygis pinigais, kurių visa suma panaudojama tų varžybų prizui arba prizams.
 2. Sąlygas tenkinančios organizacijos, įkurtos sporto ar fizinio aktyvumo tikslais, teisės dalyvauti tokiose varžybose suteikimas.
 3. Sąlygas tenkinančio subjekto individui teikiamos glaudžiai su sportu ar kūno kultūra susijusios ir būtinos paslaugos, kurias teikiant dalyvauja individas <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 6 EBU yra nacionalinė organizacija, kurios tikslas – reglamentuoti ir vystyti dvigubą bridžą Anglijoje. Šis kortų žaidimas – tai bridžo žaidimo forma; jis žaidžiamas nacionalinėse ir tarptautinėse varžybose, per kurias kiekviena komanda lošia paeiliui su tomis pačiomis išmestomis kortomis, kaip ir prie kitų stalų. Vietų paskirstymas atliekamas pagal atitinkamus rezultatus.
- 7 EBU nariai yra regioninės asociacijos ir fiziniai asmenys; ji organizuoja dvigubo bridžo turnyrus ir ima mokesť iš žaidėjų už teisę juose dalyvauti. Už šiuos mokesčius ji moka PVM.
- 8 Laikydamosi nuomonės, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą šie mokesčiai turi būti neapmokestinami, EBU paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti PVM. Jos prašymas nebuvo patenkintas.
- 9 EBU pareiškė ieškinį *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė)]; jis patvirtino jos prašymo atmetimą ir suteikė teisę pateikti apeliacinį skundą.
- 10 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė)] EBU teigia, kad „sportas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą, nebūtinai turi apimti labai aktyvią fizinę veiklą, nes šia nuostata siekiama tikslo skatinti veiklą, kuri palankiai veikia reguliariai ja užsiimančių asmenų fizinę arba psichinę sveikatą, ir kad protinė veikla yra tokia pat svarbi, kaip ir fizinė. Taigi veikla, kuriai būdingas reikšmingas fizinio aktyvumo elementas ir kuria užsiimama per varžybas, kaip antai dvigubas bridžas, yra „sportas“, kaip jis suprantamas pagal minėtą nuostatą.
- 11 Mokesčių administratorius nepritaria šiems argumentams, nes minėto 132 straipsnio 1 dalies m punkto tekstas, pagal kurį neapmokestinamas „su sportu ir [arba] kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas“, reiškia, kad „sportas“, kaip jis suprantamas pagal minėtą nuostatą, turi apimti reikšmingą fizinio aktyvumo elementą. Be to, EBU aiškinimas prieštarauja siauram Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytų neapmokestinimo atvejų aiškinimui.
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad siekiant lošti dvigubą bridžą reikia labai gerų intelektinių įgūdžių, kaip antai logikos, horizontaliojo mąstymo, strategijos arba atminties, ir kad reguliarius jo lošimas palankiai veikia psichinę ir fizinę sveikatą. Taigi jis siekia sužinoti, ar vadinamosios proto sporto šakos, kaip antai šis žaidimas, patenka į sąvoką „sportas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą.
- 13 Manydamas, kad šis terminas turi būti aiškinamas savarankiškai ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kokių esminių savybių turi turėti veikla, kad būtų „sportas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 <...> 132 straipsnio 1 dalies m punktą? Pirmiausia, ar tokiai veiklai turi būti būdingas reikšmingas (arba ne mažareikšmis) fizinio aktyvumo elementas, svarbus rezultatui pasiekti, ar pakanka, kad būtų reikšmingas protinio aktyvumo elementas, svarbus rezultatui pasiekti?

2. Ar dvigubas bridžas yra „sportas“ pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 14 Pirmiausia konstatuotina, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, dvigubas bridžas yra kortų žaidimas, kuriam reikia protinių pastangų ir įgūdžių ir kurio fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis.
- 15 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokia veikla, kaip dvigubas bridžas, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis, patenka į sąvoką „sportas“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 16 Taigi šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma ne apskritai nustatyti sąvokos „sportas“ reikšmę, bet ją paaiškinti atsižvelgiant į Direktyvą 2006/112 dėl PVM bendros sistemos ir, konkrečiai kalbant, į šios direktyvos nuostatas dėl neapmokestinimo.
- 17 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją minėtos direktyvos 132 straipsnyje išvardyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos ir jų tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, 16 punktą ir 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13, C-154/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 44 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 18 Direktyvoje 2006/112 nesant jokio sąvokos „sportas“ apibrėžimo, šio termino reikšmė ir apimtis, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, turi būti nustatytos pagal įprastą jo reikšmę bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriame jis vartojamas, ir teisės aktų, kuriuose jis įtvirtintas, tikslus (šiuo klausimu žr. 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Deckmyn ir Vrijheidsfonds*, C-201/13, EU:C:2014:2132, 19 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Envirotec Denmark*, C-550/14, EU:C:2016:354, 27 punktą).
- 19 Pirmiausia dėl sąvokos „sportas“ įprastinės reikšmės pažymėtina, kad dažniausiai jis reiškia, kaip nurodo generalinis advokatas savo išvados 23 punkte, fizinę veiklą, kitaip tariant, veiklą, kuriai būdingas reikšmingas fizinio aktyvumo elementas.
- 20 Be to, dėl Direktyvos 2006/112 struktūros nurodytina, kad iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog formuluotės, vartojamos šios direktyvos 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamam teikimui, išimtis. Tačiau reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, jog sąvokos, vartojamos minėtiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turėtų būti aiškinamos taip, kad jie prarastų savo poveikį (šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, 17 punktą ir 2016 m. vasario 25 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118, 20 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 21 Be to, kaip matyti iš skyriaus, kuriame įtvirtintas minėtas straipsnis, jame numatytu neapmokestinimu siekiama palankiau vertinti ne visą su visuomenės interesais susijusią veiklą, o tik veiklos rūšis, išvardytas ir išsamiai apibūdintas tame straipsnyje (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 18 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13, C-154/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 45 punktą).
- 22 Išanalizavus Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto kontekstą pažymėtina, kad turėtų būti remiamasi aiškinimu, pagal kurį šioje nuostatoje nurodyta sąvoka „sportas“ apima tik veiklą, kuri atitinka sąvokos „sportas“ įprastinę reikšmę ir kuriai būdingas reikšmingas fizinio aktyvumo elementas, ir ji nėra išplečiama įtraukiant bet kokią veiklą, kuri galėtų vienu ar kitu požiūriu būti susieta su šia sąvoka.

- 23 Galiausiai, kalbant apie šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto tikslą, reikia priminti, kad šia nuostata siekiama palankiau vertinti kai kurią visuomenei naudingą veiklą, t. y. su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusias paslaugas, kurias teikia pelno nesiekiančios organizacijos sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims, ir siekiama skatinti plačiąją visuomenę užsiimti tokia veikla (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 23 punktą ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 20 punktą).
- 24 Savaiame suprantama, kad, kaip nurodo EBU ir kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, siekiant lošti dvigubą bridžą reikia logikos, atminties, strategijos arba horizontaliojo mąstymo, ir jis naudingas reguliariai jį lošiančių asmenų psichinei ir fizinei sveikatai. Vis dėlto vien poilsio ir atsipalaidavimo veikla, nors ir naudinga psichinei ir fizinei sveikatai, nepatenka į minėtą nuostatą (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 22 punktą ir 2016 m. vasario 25 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118, 23–25 punktus). Šiomis aplinkybėmis vien to, kad veikla yra naudinga psichinei ir fizinei sveikatai, nepakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog ji patenka į sąvoką „sportas“, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą.
- 25 Tai, kad veikla, kuri yra naudinga fizinei ir psichinei būklei, užsiimama per varžybas, neleidžia priėti prie kitos išvados. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad, siekiant taikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą, nereikalaujama, nei kad sporto veikla būtų užsiimama nustatytu lygiu, pavyzdžiui, profesionaliai, nei kad nagrinėjama sporto veikla būtų užsiimama nustatytu būdu, t. y. reguliariai ar organizuotai, ar siekiant dalyvauti sporto varžybose (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 22 punktas ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 19 punktas). Šiuo klausimu taip pat pažymėtina, kad vien to, jog veikla užsiimama per varžybas, nepakanka pagrįsti jos kvalifikavimo kaip „sporto“, nesant reikšmingo fizinio aktyvumo elemento.
- 26 Be to, iš šio sprendimo 21 punkte primintos jurisprudencijos matyti, kad šios direktyvos 132 straipsnyje siekiama išsamiai apibrėžti kai kurias su visuomenės interesais susijusias veiklas, kurios išimtinė tvarka turi būti neapmokestinamos PVM. Vadinasi, kadangi dėl šio sprendimo 19–25 punktuose nurodytų motyvų minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatyto neapmokestinimo apimties aiškinimas įtraukiant veiklą, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis, yra platus, toks aiškinimas neatitinka nei neapmokestinimo PVM atvejų siauro aiškinimo taisyklės, nei šio tikslo griežtai apriboti nagrinėjamą neapmokestinimo atvejį.
- 27 Taigi iš minėto 132 straipsnio 1 dalies m punkto teksto ir iš sisteminio ir teleologinio Direktyvos 2006/112 aiškinimo matyti, kad ši nuostata yra susijusi tik su veikla, kuriai būdingas reikšmingas fizinio aktyvumo elementas.
- 28 Toks aiškinimas neturi poveikio klausimui, ar veikla, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis, prireikus galėtų patekti į sąvoką „kultūros paslaugos“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies n punktą, jeigu, atsižvelgiant į užsiėmimo šia veikla paplitimą, istoriją ir tradicijas, prie kurių ji priskiriama, atitinkamoje valstybėje narėje, ji įtrauktina į šio krašto socialinį ir kultūros paveldą, todėl ją galima laikyti šios valstybės narės kultūros dalimi. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvoje 77/388 suteikiama diskrecija valstybėms narėms nustatyti neapmokestinamas kultūros paslaugas (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 24 punktą).
- 29 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokia veikla, kaip dvigubas bridžas, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis, nepatenka į sąvoką „sportas“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokia veikla, kaip dvigubas bridžas, kuriai būdingas fizinio aktyvumo elementas atrodo mažareikšmis, nepatenka į sąvoką „sportas“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Parašai.