



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 26 października 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienie świadczenia usług ściśle związanych z uprawianiem sportu – Pojęcie „sportu” – Aktywność cechująca się elementem fizycznym – Gra w brydża porównawczego

W sprawie C-90/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo], postanowieniem z dnia 1 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2016 r., w postępowaniu:

The English Bridge Union Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego czwartej izby, E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 marca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu The English Bridge Union Limited przez M. Lewisa, solicitor, i D. Ewarta, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brandona, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman i M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: angielski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 czerwca 2017 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy The English Bridge Union Limited (zwanym dalej „EBU”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (organem podatkowym i celnym w Zjednoczonym Królestwie, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) pobieranych przez EBU opłat za dopuszczenie do uczestnictwa w organizowanych przez niego turniejach brydża porównawczego.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 411 i 413 dyrektywy 2006/112 akt ów uchylił i zastąpił z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii w dziedzinie VAT, w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23).
- 4 Artykuł 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, tytułu IX owej dyrektywy, stanowi, że państwa członkowskie zwalniają:

„[...]”

- m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;
- n) świadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie;

[...]”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

- 5 Grupa 10 załącznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) przewiduje zwolnienie z VAT następujących świadczeń związanych ze sportem:
„1. Przyznanie prawa do udziału w zawodach sportowych lub w ramach rekreacji ruchowej, gdy wynagrodzenie za przyznanie tego prawa ma formę pieniężną, przeznaczoną w całości na cele przyznania nagrody lub nagród w tych zawodach.

2. Przyznanie prawa do udziału w zawodach organizowanych w ramach takiej aktywności przez uprawniony podmiot ustanowiony dla celów związanych ze sportem lub rekreacją ruchową.
3. Świadczenie przez uprawniony podmiot na rzecz jednostki usług ściśle związanych ze sportem, który jednostka ta uprawia, lub wychowaniem fizycznym, w którym jednostka ta uczestniczy [...].”

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 EBU jest krajowym związkiem nienastawionym na osiągnięcie zysku, zajmującym się regulacją i rozwojem brydża porównawczego w Anglii. Ta gra karciana stanowi formę brydża rozgrywanego jako konkurencja na poziomie krajowym i międzynarodowym, polegającą na tym, że każda para kolejno rozgrywa to samo rozdanie co pary przeciwników przy innych stołach. Końcowy wynik jest zatem oparty na odpowiednim porównaniu.
- 7 EBU, którego członkami są stowarzyszenia regionalne i jednostki, organizuje turnieje brydża porównawczego, pobierając od graczy opłaty za dopuszczenie do uczestnictwa. EBU uiszcza VAT od tych opłat.
- 8 Uznawszy, że rzeczzone opłaty powinny być zwolnione z VAT na mocy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, EBU złożyło do organu podatkowego wnioski o zwrot tego podatku. Wniosek został oddalony.
- 9 EBU wniosło odwołanie do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], który to sąd utrzymał w mocy oddalenie tego wniosku, udzielając mu jednak zezwolenia na złożenie apelacji.
- 10 EBU twierdziło przed Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądem wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo], że „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nie musi koniecznie zawierać elementu znaczącej aktywności fizycznej, gdyż cel realizowany przez ów przepis polega na wspieraniu aktywności korzystnych dla zdrowia fizycznego lub psychicznego tych, którzy je wykonują regularnie, a aktywność umysłowa jest tak samo ważna jak aktywność fizyczna. Aktywność cechująca się znaczącym elementem umysłowym i uprawiana jako konkurencja, taka jak brydż porównawczy, stanowi zatem „sport” w rozumieniu wskazanego przepisu.
- 11 Organ podatkowy nie zgadza się z tą argumentacją z tego względu, że brzmienie omawianego art. 132 ust. 1 lit. m), zgodnie z którym zwolnione z VAT są świadczenia niektórych usług „ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym”, oznacza, że „sport” w rozumieniu tego przepisu musi zawierać znaczący element fizyczny. Ponadto utrzymywana przez EBU wykładnia jest sprzeczna ze ścisłą wykładnią zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112.
- 12 Sąd odsyłający wyjaśnia, że brydż porównawczy wykorzystuje zaawansowane umiejętności umysłowe, takie jak logika, myślenie lateralne, strategia lub pamięć, oraz że regularne granie w ten rodzaj brydża wspiera jednocześnie zdrowie psychiczne i fizyczne. Sąd ów zastanawia się zatem, czy rodzaje sportu tak zwanego „umysłowego”, taki jak ta gra, jest objęty zakresem pojęcia „sportu” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) owej dyrektywy.

13 Uznawszy, że wyraz ten powinien otrzymać autonomiczne znaczenie i jednolite zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jakie są zasadnicze cechy, jakie musi wykazywać dana aktywność, aby można było ją zakwalifikować jako »sport« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy [2006/112]? W szczególności, czy dana aktywność musi wykazywać znaczący (lub niepozbawiony znaczenia) element fizyczny, który jest istotny dla jej wyniku, czy wystarczy, aby wykazywała ona znaczący element umysłowy, który jest istotny dla jej wyniku?

2) Czy brydż porównawczy jest »sportem« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) głównej dyrektywy 2006/112?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

14 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że, jak wynika z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy, brydż porównawczy jest grą karcianą wymagającą wysiłku intelektualnego i zdolności intelektualnych, przy czym element fizyczny wydaje się być nieistotny.

15 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że aktywność, taka jak brydż porównawczy, cechująca się elementem fizycznym, który wydaje się nieistotny, wchodzi w zakres pojęcia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.

16 W niniejszej sprawie zwrócono się zatem do Trybunału nie o ustalenie znaczenia pojęcia „sportu” w ogóle, lecz o dokonanie jego wykładni w ramach dyrektywy 2006/112 dotyczącej wspólnego systemu VAT, a w szczególności w ramach przepisów owej dyrektywy odnoszących się do zwolnień.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem określone w art. 132 rzeczony dyrektywy zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 16; a także z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Wobec braku w dyrektywie 2006/112 jakiegokolwiek definicji pojęcia „sportu”, określenia znaczenia i zakresu tego wyrazu należy w myśl utrwalonego orzecznictwa Trybunału dokonać zgodnie z jego zwykłym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym został on użyty, i celów uregulowania, którego jest częścią (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 września 2014 r., Deckmyn i Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 maja 2016 r., Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, pkt 27).

19 W odniesieniu najpierw do znaczenia pojęcia „sportu” w języku potocznym, pojęcie to określa zwykle, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 23 opinii, aktywność o charakterze fizycznym lub, innymi słowy, aktywność cechującą się niepozbawionym znaczenia elementem fizycznym.

20 Jeśli chodzi następnie o systematykę dyrektywy 2006/112, z przytoczonego orzecznictwa Trybunału wynika, że wyrażenia użyte dla określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 tej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, jako że stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, według której VAT jest pobierany od każdego odpłatnego świadczenia zrealizowanego przez podatnika. Niemniej zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminy użyte do zdefiniowania wskazanych zwolnień powinny

być interpretowane w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 2004 r., *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 17; a także z dnia 25 lutego 2016 r., *Komisja/Niderlandy*, C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 21 Ponadto, chociaż, jak wskazuje tytuł rozdziału, w ramach którego mieści się omawiany artykuł, zwolnienia przewidziane w tym artykule mają na celu uprzywilejowanie niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, to jednak zwolnienia te nie dotyczą wszystkich rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 lutego 2015 r., *VDP Dental Laboratory i in.*, C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 45).
- 22 Analiza kontekstu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 przemawia zatem za wykładnią, zgodnie z którą znajdujące się w tym przepisie pojęcie „sportu” ogranicza się do aktywności odpowiadających zwykłemu znaczeniu wyrazu „sport”, które cechują się niepozbawionym znaczenia elementem fizycznym, i nie obejmuje wszystkich aktywności mogących w ten bądź inny sposób wiązać się z tym pojęciem.
- 23 Wreszcie, w odniesieniu do celu art. 132 ust. 1 lit. m) rzeczony dyrektywy należy przypomnieć, że przepis ów służy wspieraniu niektórych rodzajów działalności interesu publicznego, czyli usług mających ścisły związek z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym, i ma zatem na celu wspieranie podejmowania takiej aktywności przez szerokie warstwy społeczeństwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 23; a także z dnia 19 grudnia 2013 r., *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 20).
- 24 Co prawda, jak twierdzi EBU i jak wynika z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy, brydż porównawczy angażuje w szczególności logikę, pamięć, strategię i myślenie lateralne oraz stanowi aktywność korzystną dla zdrowia psychicznego i fizycznego tych, którzy ją wykonują regularnie. Przy czym aktywności czystego wypoczynku i rozrywki nie są objęte rzeczonym przepisem, nawet gdy okażą się być korzystne dla zdrowia fizycznego i psychicznego (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 22; z dnia 25 lutego 2016 r., *Komisja/Niderlandy*, C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 23–25). W tej sytuacji fakt, że aktywność wspiera zdrowie fizyczne i psychiczne, nie jest sam w sobie elementem wystarczającym dla uznania, że aktywność ta wchodzi w zakres pojęcia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.
- 25 Okoliczność, że aktywność korzystna dla samopoczucia fizycznego i umysłowego uprawiana jest jako konkurencja, nie pozwala na wyciągnięcie odmiennych wniosków. Trybunał orzekł już bowiem, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 w celu jego stosowania nie wymaga, aby aktywność sportowa była podejmowana na określonym poziomie, na przykład zawodowym, ani też, aby ta aktywność była podejmowana w określony sposób, czyli regularnie lub w sposób zorganizowany bądź w celu uczestniczenia w zawodach sportowych (wyroki: z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 22; a także z dnia 19 grudnia 2013 r., *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 19). W tym względzie należy również zauważyć, że sam zawodowy charakter aktywności nie wystarcza do uzasadnienia jego kwalifikacji jako „sportu” wobec braku niepozbawionego znaczenia elementu fizycznego.
- 26 Ponadto z przywołanego w pkt 21 niniejszego wyroku orzecznictwa wynika, że art. 132 owej dyrektywy zmierza do określenia w sposób wyczerpujący niektórych działalności w interesie publicznym, które powinny korzystać w drodze wyjątku ze zwolnienia z VAT. W konsekwencji, ponieważ – ze względów wskazanych w pkt 19–25 niniejszego wyroku – wykładnia zakresu zwolnienia przewidzianego

w art. 132 ust. 1 lit. m) rzeczony dyrektywy, zgodnie z którą do zakresu tego zwolnienia włączana jest aktywność zawierająca element fizyczny wydający się nieistotny, stanowi szerokie rozumienie rzeczony przepis, wykładnia taka nie może być zgodna ani z zasadami ścisłej wykładni zwolnień z VAT, ani z tym celem ścisłego uregulowania rozpatrywanego zwolnienia.

- 27 Z brzmienia omawianego art. 132 ust. 1 lit. m) oraz z wykładni systemowej i celowościowej dyrektywy 2006/112 wynika zatem, że przepis ów odnosi się wyłącznie do aktywności cechujących się niepozbawionym znaczenia elementem fizycznym.
- 28 Wykładnia taka nie przesądza kwestii, czy aktywność zawierająca element fizyczny, który wydaje się nieistotny, może w stosownym przypadku wchodzić w zakres pojęcia „usług kulturalnych” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. n) owej dyrektywy, gdy aktywność ta, z uwagi na jej praktykowanie, historię i tradycje, do jakich należy, w danym państwie członkowskim, zajmuje takie miejsce w dziedzictwie społecznym i kulturowym tego państwa, że może ona być uznana za stanowiącą część jego kultury. W tym względzie Trybunał orzekł, że odpowiedni przepis dyrektywy 77/388 przyznaje państwom członkowskim zakres uznania przy określaniu zwolnionych usług kulturalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 24).
- 29 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że aktywność, taka jak brydż porównawczy, cechująca się elementem fizycznym, który wydaje się nieistotny, nie wchodzi w zakres pojęcia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

- 30 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że aktywność, taka jak brydż porównawczy, cechująca się elementem fizycznym, który wydaje się nieistotny, nie wchodzi w zakres pojęcia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy