

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

26. října 2017(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození poskytnutí služeb, které úzce souvisejí s provozováním sportu, od daně – Pojem ‚sport‘ – činnost vyznačující se tělesným aspektem – Hra sportovní bridž“

Ve věci C-90/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství), Spojené království] ze dne 1. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 15. února 2016, v řízení

**The English Bridge Union Limited**

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora, vykonávající funkci soudce čtvrtého senátu, E. Juhász, K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. března 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The English Bridge Union Limited M. Lewisem, solicitor, a D. Ewartem, QC,
- za vládu Spojeného království S. Brandonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vypořádaní stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. června 2017,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice

Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi The English Bridge Union Limited (dále jen „EBU“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „daňová správa“) ve věci uplatnění daní z přidané hodnoty (DPH) na vstupní poplatky, které EBU vybírá v rámci turnajů sportovního bridže, které organizuje.

## **Právní rámec**

### *Unijní právo*

3 Směrnice 2006/112 v souladu s články 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. ledna 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1).

4 Článek 132 odst. 1 směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice, stanoví, že členské státy osvobodí od daní:

„[...]“

m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;

n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem;

[...]“

### *Právo Spojeného království*

5 Skupina 10 přílohy 9 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994) stanoví, že od DPH jsou osvobozena následující plnění související se sportem:

„1. Poskytnutí práva účastnit se soutěže ve sportu či tělesné rekreaci, jsou-li protiplněním za toto poskytnutí peníze, které se v plném rozsahu použijí na financování ceny nebo cen udělených v rámci této soutěže.

2. Poskytnutí práva účastnit se soutěže v takové aktivitě ze strany oprávněného subjektu zřízeného pro účely sportu nebo tělesné rekreace.

3. Poskytnutí služeb, které úzce souvisí s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou a jsou pro sport nebo tělesnou výchovu zásadní a které poskytuje oprávněný subjekt jednotlivci, který tuto sportovní nebo tělovýchovnou činnost vykonává [...]“

## **Spor v povodním řízení a předložené otázky**

6 EBU je národním neziskovým svazem, který zajišťuje právní úpravu a rozvoj sportovního bridže v Anglii. Tuto karetní hru představuje forma bridže, která se hraje na soutěžích na vnitrostátní i mezinárodní úrovni, v níž každé družstvo postupně hraje se stejným balíčkem karet jako jejich protihráči u jiných stolů. Výsledky závisí na konkrétním výkonu.

7 EBU, jehož členy jsou regionální sdružení a jednotlivci, organizuje sportovní bridžové turnaje a za účast na nich si od hráčů účtuje vstupní poplatky. Z těchto poplatků odvádí DPH.

8 EBU, který měl za to, že uvedené poplatky mají být osvobozeny od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, požádal daňovou správu o vrácení této daně. Tato žádost byla zamítnuta.

9 EBU podal žalobu u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (senát pro daně), Spojené království], který zamítnutí jeho žádosti potvrdil, přičemž mu povolil, aby proti tomuto rozhodnutí podal odvolání.

10 EBU u Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství) (Spojené království)] uvedl, že „sport“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 nemusí nezbytně zahrnovat významný aspekt tělesné činnosti, jelikož cílem sledovaným tímto ustanovením je podporovat činnosti, které jsou prospěšné pro tělesné nebo duševní zdraví těch, kteří je pravidelně provozují, a že duševní činnost je stejně významná jako tělesná činnost. Taková činnost vyznačující se významným duševním aspektem, která je provozována v rámci soutěží, jako je sportovní bridž, tedy podle něj představuje „sport“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

11 Daňová správa s touto argumentací nesouhlasí z důvodu, že ze znění uvedeného čl. 132 odst. 1 písm. m), podle něhož je od daně osvobozeno poskytnutí určitých služeb „úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou“, vyplývá, že „sport“ ve smyslu tohoto ustanovení musí zahrnovat významný tělesný aspekt. Kromě toho je podle ní výklad zastávaný EBU v rozporu se zásadou restriktivního výkladu osvobození od daně stanovených v článku 132 směrnice 2006/112.

12 Předkládající soud uvádí, že sportovní bridž vyžaduje určité duševní schopnosti, jako je logika, laterální myšlení, strategie nebo paměť a jeho pravidelné provozování podporuje duševní a zároveň tělesné zdraví. Klade si tedy otázku, zda tzv. „duševní“ sporty, jako je tato hra, spadají pod pojem „sport“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice.

13 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství)], který měl za to, že tento výraz musí získat autonomní smysl a musí být uplatňován jednotně ve všech členských státech, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jaké základní charakteristiky musí vykazovat určitá činnost, aby mohla být ‚sportem‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 [...]? Musí mít daná činnost zejména významný (nebo nikoliv zanedbatelný) tělesný aspekt, jenž je určující pro její výsledek, nebo postačuje, že má významný duševní aspekt, který je určující pro její výsledek?

2) Je sportovní bridž ‚sportem‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112?“

### **K předběžným otázkám**

14 Úvodem je třeba konstatovat, že jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, sportovní bridž je karetní hrou, v níž se uplatňuje úsilí a schopnosti duševního rázu, přičemž se

jeví, že v jejím rámci je tělesný aspekt zanedbatelný.

15 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že taková činnost, jako je sportovní bridž, která se vyznačuje tělesným aspektem, který se jeví jako zanedbatelný, spadá pod pojem „sport“ ve smyslu tohoto ustanovení.

16 V projednávané věci je Soudní dvůr vyzván k tomu, aby určil nikoli význam pojmu „sport“ obecně, ale aby jej vyložil v rámci směrnice 2006/112 o společném systému DPH, a zvláště ustanovení této směrnice v oblasti osvobození od daně.

17 Podle ustálené judikatury platí, že osvobození od daně uvedená v článku 132 zmíněné směrnice představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílnému při uplatňování režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, bod 16, jakož i ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 44 a citovaná judikatura).

18 Vzhledem k tomu, že ve směrnici 2006/112 není uvedena žádná definice pojmu „sport“, význam a dosah tohoto výrazu musí být určen na základě ustálené judikatury Soudního dvora v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. září 2014, Deckmyn a Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, bod 19 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 26. května 2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, bod 27).

19 Pokud jde nejprve o smysl výrazu „sport“ v běžném jazyce, tento výraz obvykle označuje, jak generální advokát uvedl v bodě 23 svého stanoviska, činnost fyzické povahy, nebo jinými slovy činnost vyznačující se zanedbatelným tělesným aspektem.

20 Pokud jde dále o systematiku směrnice 2006/112, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že výrazy použité pro označení osvobození od daně stanovených v článku 132 této směrnice je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité pro definici uvedených osvobození od daně měly být vykládány zprůměrovaně, který by uvedená osvobození od daně zbavil účinku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, bod 17, jakož i ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 20 a citovaná judikatura).

21 Kromě toho jak uvádí nadpis kapitoly, do níž uvedený článek patří, cílem osvobození v ní upravených je podpora určitých činností ve veřejném zájmu, přičemž se tato osvobození nicméně netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale týkají se pouze činností, které jsou v ní uvedeny a velmi podrobně popsány (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 18 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 45).

22 Přezkum kontextu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 tedy svádí ve prospěch výkladu, podle něhož se pojem „sport“ uvedený v tomto ustanovení omezuje na činnosti odpovídající obvyklému smyslu výrazu „sport“, které se vyznačují zanedbatelným tělesným aspektem, aniž se vztahují na všechny činnosti, které by z jakéhokoli hlediska mohly být spojeny s tímto pojmem.

23 Co se konečně týče úřelu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, je třeba připomenout, že cílem tohoto ustanovení je podpora určitých činností ve veřejném zájmu, a sice služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost, a cílem uvedeného ustanovení je podpořit provozování takových aktivit širokými vrstvami obyvatelstva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 23, jakož i ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 20).

24 Jak uvádí EBU a jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, je zajisté pravda, že sportovní bridž vyžaduje zejména logiku, paměť, strategii nebo laterální myšlení a představuje prospěšnou činnost pro duševní i tělesné zdraví těch, kteří ji provozují pravidelně. I když se jeví, že jsou prospěšné pro tělesné i duševní zdraví, činnosti provozované čistě v rámci odpočinku a zábavy však pod uvedené ustanovení nespadají (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 22, a rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, body 23 až 25). Za těchto podmínek skutečnost, že je určitá činnost prospěšná pro tělesné i duševní zdraví, není sama o sobě dostatečná k určení závěru, že tato činnost spadá pod pojem „sport“ ve smyslu téhož ustanovení.

25 Okolnost, že je určitá činnost prospěšná pro tělesnou i duševní pohodu provozována v rámci soutěží, neumožňuje dospět k jinému závěru. Soudní dvůr totiž rozhodl, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 ke své použitelnosti nevyžaduje, aby sportovní činnost byla provozována na určité úrovni, například profesionální, ani aby dotčená sportovní činnost byla provozována určitým způsobem, a sice pravidelně nebo organizovaně nebo za účelem účasti na sportovních soutěžích (rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 22, jakož i ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 19). V tomto ohledu je třeba rovněž uvést, že soutěžní charakter určité činnosti nemůže stačit sám o sobě k podložení její kvalifikace jakožto „sportu“ v případě, že neexistuje nezanedbatelný tělesný aspekt.

26 Kromě toho z judikatury připomenuté v bodě 21 tohoto rozsudku vyplývá, že cílem článku 132 této směrnice je taxativně definovat určité činnosti ve veřejném zájmu, na které se musí jako výjimka vztahovat osvobození od DPH. Vzhledem k tomu, že z důvodů uvedených v bodech 19 až 25 tohoto rozsudku tudíž výklad dosahu osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice spočívající v tom, že jsou do ní zahrnuty činnosti obsahující tělesný aspekt, který se jeví jako zanedbatelný, představuje extenzivní výklad uvedeného ustanovení, takový výklad nemůže být v souladu s pravidlem restriktivního výkladu osvobození od DPH, ani s tímto cílem striktního vymezení dotčeného osvobození od daně.

27 Ze znění uvedeného čl. 132 odst. 1 písm. m), jakož i ze systematického a teleologického výkladu směrnice 2006/112 tedy vyplývá, že se toto ustanovení vztahuje pouze na činnosti, které se vyznačují nezanedbatelným tělesným aspektem.

28 Takový výklad nepedjímá otázku, zda by činnost zahrnující tělesný aspekt, který se jeví jako zanedbatelný, mohla případně spadat pod pojem „kulturní služby“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. n) této směrnice, jestliže tato činnost zaujímá s ohledem na její provozování, historii a tradice, k nimž patří v určitém členském státě, takové místo v rámci sociálního a kulturního dědictví této země, že ji lze považovat za součást její kultury. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že odpovídající ustanovení směrnice 77/388 přiznávalo členským státům prostor pro uvážení při určování kulturních služeb osvobozených od daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 24).

29 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že taková činnost, jako je sportovní bridž, která se vyznačuje tělesným aspektem, který se jeví jako zanedbatelný, nespadá pod pojem „sport“ ve smyslu tohoto ustanovení.

### **K nákladům řízení**

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková činnost, jako je sportovní bridž, která se vyznačuje tělesným aspektem, který se jeví jako zanedbatelný, nespadá pod pojem „sport“ ve smyslu tohoto ustanovení.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: angličtina.