

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 26 października 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od towarów i usług (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,

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 aktów uchylili i zastąpili 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 j. z. 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 pieniędzy, przeznaczonych 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 rzeczono 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 necessarily zawierać elementu znaczącej aktywności fizycznej, gdy 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 „ciężko 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 ścisłym wykładni 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) górownej 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 przede wszystkim, 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 rzeczowej dyrektywy zwolnienia stanowiły 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 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 słowami, aktywność cechująca się niepozbawionym znaczenia elementem fizycznym.

20 Jeżeli 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 stanowi 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 mieli się omawiać

artyku?, 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 wykładni, zgodnie z którą znajdującej 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 związek z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiągnięcie 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 okazałyby się 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 Okoliczności, 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 rodzajów 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 ?ciszej wyk?adni zwolnie? z VAT, ani z tym celem ?ciszego uregulowania rozpatrywanego zwolnienia.

27 Z brzmienia omawianego art. 132 ust. 1 lit. m) oraz z wyk?adni systemowej i celowo?ciowej dyrektywy 2006/112 wynika zatem, ?e przepis ów odnosi si? wy?cznie do aktywno?ci cechuj?cych si? niepozbawionym znaczenia elementem fizycznym.

28 Wyk?adnia taka nie przes?dza kwestii, czy aktywno?? zawieraj?ca element fizyczny, który wydaje si? nieistotny, mo?e w stosownym przypadku wchodzi? w zakres poj?cia „us?ug kulturalnych” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. n) owej dyrektywy, gdy aktywno?? ta, z uwagi na jej praktykowanie, histori? i tradycje, do jakich nale?y, w danym pa?stwie cz?onkowskim, zajmuje takie miejsce w dziedzictwie spo?ecznym i kulturowym tego pa?stwa, ?e mo?e ona by? uznana za stanowi?c? cz??? jego kultury. W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e odpowiedni przepis dyrektywy 77/388 przyznaje pa?stvom cz?onkowskim zakres uznania przy okre?laniu zwolnionych us?ug kulturalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., British Film Institute, C?592/15, EU:C:2017:117, pkt 24).

29 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e aktywno??, taka jak bryd? porównawczy, cechuj?ca si? elementem fizycznym, który wydaje si? nieistotny, nie wchodzi w zakres poj?cia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

30 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (czwarta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e aktywno??, taka jak bryd? porównawczy, cechuj?ca si? elementem fizycznym, który wydaje si? nieistotny, nie wchodzi w zakres poj?cia „sportu” w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy

* J?zyk post?powania: angielski.