

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

26. oktober 2017 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelse af tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport – begrebet »sport« – aktivitet kendetegnet ved et fysisk element – kontraktbridge med dupliserede kort«

I sag C-90/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 1. september 2015, indgået til Domstolen den 15. februar 2016, i sagen:

**The English Bridge Union Limited**

mod

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

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Fjerde Afdeling, og dommerne E. Juhász, K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 2. marts 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- The English Bridge Union Limited ved solicitor M. Lewis og D. Ewart, QC,
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill,
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. Noort, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. juni 2017,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem The English Bridge Union Limited (herefter »EBU«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told- og skatteforvaltningen i Det Forenede Kongerige, herefter »skatteforvaltningen«) angående pålæggelse af merværdiafgift (moms) på deltagergebyrer, som EBU opkræver i forbindelse med turneringer i kontraktbrige med dupliserede kort, som den organiserer.

## Retsforskrifter

### *EU-ret*

3 Direktiv 2006/112 har i overensstemmelse med sine artikler 411 og 413 fra og med den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, herunder bl.a. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

4 Artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i nævnte direktivs afsnit IX, bestemmer, at medlemsstaterne fritager:

»[...]

m) visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning

n) levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat

[...]«

### *Det Forenede Kongeriges ret*

5 Bilag 9, gruppe 10, til Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift) fastsætter momsfrigørelse for følgende ydelser forbundet med sport:

»1. Tildelingen af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk træning, hvor modydelsen for tildelingen består af penge, der fuldt ud skal allokere til finansiering af den eller de præmier, der udloddes i konkurrencen.

2. Et berettiget organs tildeling af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk træning, når dette organ er oprettet med henblik på en sådan aktivitet.

3. Et berettiget organs levering til en person af ydelser med nær tilknytning til og væsentlig for sport eller fysisk træning, som denne person deltager i. [...]«

## **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

6 EBU er et nationalt nonprofitorgan, der i England forestår regulering og udvikling af kontraktbridge med dupliserede kort. Dette kortspil er en form for bridge, som praktiseres i nationale og internationale konkurrencer, hvori hvert makkerpar efter hinanden spiller de samme kort som de tilsvarende makkerpar ved andre borde. Scoren baseres således på det relative resultat.

7 EBU, hvis medlemmer er regionale foreninger og privatpersoner, organiserer turneringer i kontraktbridge med dupliserede kort, idet spillerne skal betale et gebyr for at deltage. Organet indbetaler moms af disse gebyrer.

8 Da EBU var af den opfattelse, at disse gebyrer skulle momsfrtages i henhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, anmodede det skatteforvaltningen om at tilbagebetale denne moms. Dette krav blev afslået.

9 EBU påklagede denne afgørelse til First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), som forkastede EBU's påstande, men gav tilladelse til en appel.

10 Ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) har EBU gjort gældende, at »sport« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 ikke nødvendigvis omfatter et betydeligt fysisk element, da formålet med bestemmelsen er at fremme aktiviteter, som bidrager til den fysiske og mentale sundhed hos regelmæssige udøvere, og at intellektuel aktivitet er lige så vigtig som fysisk aktivitet. En aktivitet, som er karakteriseret ved et betydeligt mentalt element, som praktiseres på konkurrenceplan, så som kontraktbridge med dupliserede kort, udgør således »sport« i denne bestemmelses forstand.

11 Skatteforvaltningen har bestridt denne argumentation med den begrundelse, at ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra m), hvorefter visse former for levering af ydelser »med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning« er fritaget for moms, indebærer, at en »sport« som omhandlet i denne bestemmelse skal omfatte et betydeligt fysisk element. Den fortolkning, som EBU har anlagt, ville i øvrigt være i strid med princippet om en streng fortolkning af afgiftsfritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112.

12 Den forelæggende ret har anført, at kontraktbridge med dupliserede kort forudsætter anvendelse af mentale færdigheder på højt niveau, så som logisk- og lateral tænkning, strategi og hukommelse, og at spille bridge regelmæssigt fremmer såvel den mentale som den fysiske sundhed. Retten er således i tvivl om hvorvidt såkaldt »åndelig« sport så som dette kortspil henhører under begrebet »sport« som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m).

13 Da Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) er af den opfattelse, at dette begreb bør have en selvstændig betydning og en ensartet anvendelse i alle medlemsstater, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvilke væsentlige kendetegn skal en aktivitet udvise for at kunne betragtes som en »sport« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i [direktiv 2006/112]? Skal en aktivitet særlig omfatte et betydeligt (eller et ikke ubetydeligt) fysisk element, som har afgørende betydning for udfaldet af aktiviteten, eller er det tilstrækkeligt, at aktiviteten omfatter et betydeligt mentalt element, som har afgørende betydning for udfaldet af aktiviteten?

2) Er kontraktbridge med dupliserede kort en »sport« som omhandlet i [...] artikel 132, stk. 1, litra m)[, i direktiv 2006/112]?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

14 Indledningsvis bemærkes, at som det fremgår af sagens akter for Domstolen er kontraktbridge med dupliserede kort et kortspil, som indebærer en intellektuel indsats og forudsætter intellektuelle kompetencer, men hvis fysiske element synes ubetydeligt.

15 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som kontraktbridge med dupliserede kort, som er karakteriseret ved et tilsyneladende ubetydeligt fysisk element, henhører under begrebet »sport« som omhandlet i denne bestemmelse.

16 I denne sag skal Domstolen således ikke afgøre betydningen af begrebet »sport« generelt, men fortolke begrebet inden for rammerne af direktiv 2006/112 vedrørende den fælles momsordning og særligt dette direktivs bestemmelser om afgiftsfritagelser.

17 Ifølge fast retspraksis er de i direktivets artikel 132 nævnte fritagelser selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. i denne retning dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 16, og af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

18 Det bemærkes, at da begrebet sport ikke er defineret i direktiv 2006/112, bør fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af dette udtryk i henhold til Domstolens faste praksis ske efter dets sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori det anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af (jf. i denne retning dom af 3.9.2014, Deckmyn og Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.5.2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, præmis 27).

19 Hvad for det første angår betydningen af begrebet »sport« i almindelig sprogbrug, betegner dette sædvanligvis som anført af generaladvokaten i punkt 23 i forslaget til afgørelse, en fysisk aktivitet eller med andre ord en aktivitet karakteriseret ved et ikke ubetydeligt fysisk element.

20 Hvad dernæst angår opbygningen af direktiv 2006/112 fremgår det af Domstolens faste praksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 132, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, præmis 17, og af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

21 Selv om det fremgår af overskriften på det kapitel, som bestemmelsen henhører under, at de fritagelser, der fastsættes heri, har til formål at begunstige visse former for virksomhed af almen interesse, vedrører fritagelserne imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 45).

22 Undersøgelsen af den sammenhæng, som artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 indgår i, taler således for en fortolkning, hvorefter begrebet »sport« i denne bestemmelse er begrænset til aktiviteter, der svarer til den almindelige forståelse af udtrykket »sport«, som er karakteriseret ved et ikke ubetydeligt fysisk element, uden at kunne udstrækkes til at omfatte alle aktiviteter, som på en eller anden måde kan associeres med dette begreb.

23 Hvad endelig angår formålet med det omhandlede direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), bemærkes, at bestemmelsen har til formål at fremme visse former for virksomhed af almen interesse, dvs. ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der leveres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning, og tilsigter således at udbrede en sådan udøvelse til store dele af befolkningen (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 23, og af 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 20).

24 Det er ganske vist korrekt, som EBU har anført, og som det fremgår af sagens akter for Domstolen, at kontraktbribe med dupliserede kort kræver anvendelse af logik, hukommelse, strategi og lateral tænkning, og udgør en aktivitet, som fremmer den mentale og fysiske sundhed for dem, der spiller regelmæssigt. Selv om de fremmer den fysiske og mentale sundhed, henhører aktiviteter, som foregår i en ren rekreativ eller underholdningssammenhæng ikke under denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 22, og af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 23-25). Under disse omstændigheder er den omstændighed, at en aktivitet fremmer den fysiske og mentale sundhed ikke i sig selv et tilstrækkeligt element til at fastslå, at aktiviteten henhører under begrebet »sport« som omhandlet i samme bestemmelse.

25 Den omstændighed, at en aktivitet, som fremmer den fysiske og mentale velvære, udøves på konkurrenceplan, fører ikke til et andet resultat. Domstolen har således fastslået, at anvendelsen af artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 ikke kræver, at sportsaktiviteten udøves på et bestemt niveau, eksempelvis på professionelt plan, eller at sportsaktiviteten udøves på en bestemt måde, dvs. systematisk eller organiseret eller med henblik på deltagelse i sportskonkurrencer (dom af 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 22, og af 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 19). Det skal i denne henseende ligeledes bemærkes, at en aktivitets karakter af konkurrence ikke i sig selv er tilstrækkelig til at begrunde kvalificeringen som »sport«, hvis der ikke er et ikke ubetydeligt fysisk

element.

26 Det fremgår i øvrigt af den i denne doms præmis 21 nævnte retspraksis, at direktivets artikel 132 tilsigter på en begrænset måde at definere visse former for virksomhed af almen interesse, der undtagelsesvis skal kunne drage fordel af en momsfrigtagelse. For så vidt som en fortolkning af rækkevidden af fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), hvorefter bestemmelsen omfatter aktiviteter, som tilsyneladende alene indeholder et ubetydeligt fysisk element, af de grunde der er anført i denne doms præmis 19-25 udgør en udvidende fortolkning af denne bestemmelse, vil en sådan fortolkning ikke være i overensstemmelse med hverken reglen om en streng fortolkning af momsfrigtagelserne eller med formålet om streng regulering af den omhandlede fritagelse.

27 Det følger således af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra m), og af en systemisk og formålsbestemt fortolkning af direktiv 2006/112, at denne bestemmelse alene vedrører aktiviteter karakteriseret ved et ikke ubetydeligt fysisk element.

28 En sådan fortolkning foregriber ikke spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet, som indebærer et tilsyneladende ubetydeligt fysisk element, i givet fald kan henhøre under begrebet »kulturelle ydelser« som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra n), når aktiviteten henset til sin udøvelse, historie og de traditioner den indgår i, i en bestemt medlemsstat optager en plads i såvel denne medlemsstats sociale og kulturelle arv, at den kan betragtes som en del af medlemsstatens kultur. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at den tilsvarende bestemmelse i direktiv 77/388 giver medlemsstaterne en skønsmæssig beføjelse til at afgøre, hvilke kulturelle tjenesteydelser de fritager (jf. i denne retning dom af 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 24).

29 Henset til ovenstående bemærkninger skal spørgsmålene besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som kontraktbridge med dupliserede kort, som er karakteriseret ved et tilsyneladende ubetydeligt fysisk element, ikke henhører under begrebet »sport« som omhandlet i denne bestemmelse.

### **Sagsomkostninger**

30 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

**Artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en aktivitet som kontraktbridge med dupliserede kort, som er karakteriseret ved et tilsyneladende ubetydeligt fysisk element, ikke henhører under begrebet »sport« som omhandlet i denne bestemmelse.**

Underskrifter

\* Processprog: engelsk.