GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2017 m. birželio 15 d.[1]

Byla C-90/16

The English Bridge Union Limited
prieš
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 2006/112/EB – PVM – 132 straipsnio 1 dalies m punktas – Neapmokestinimas – Paslaugos, glaudžiai susijusios su sportu arba kūno kultūra – Sąvoka „sportas" – Dvigubas kontraktinis bridžas"

Įvadas

1. „Įsivaizduokime, pavyzdžiui, procesą, kurį vadiname „žaidimais". Turiu omenyje stalo žaidimus, kortų žaidimus, žaidimus su kamuoliu, olimpines žaidynes ir kt. Kas jiems visiems bendra? Tik nereikia sakyti: „Jie būtinai turi turėti kažką panašaus, nes kitaip jų nevadintume žaidimais", – reikia pamatyti, ar yra kas nors jiems visiems bendra. Žiūrėdami į juos, nerasime bendrumo: matysime tik panašumų, tarpusavio ryšių ir visą jų spektrą. Kartoju: ne galvokite, o žiūrėkite![2]"

2. Šiame *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) prašyme priimti prejudicinį sprendimą keliami panašūs klausimai, kuriuos kėlė ir L. von Wittgenstein, mėgindamas surasti bendras savybes, pagal kurias būtų galima veiklą apibrėžti kaip „žaidimą". Dabar reikia apibrėžti jau ne „žaidimų", o „sporto" sąvoką, kad būtų galima nustatyti, ar (siekiant neapmokestinti PVM) dvigubas kontraktinis bridžas yra laikomas „sportu".

1 Originalo kalba: anglų.

2 L. von Wittgenstein *Philosophical Investigations*, 1953, į anglų k. vertė G. M. E. Anscombe, Prentice Hall, 1999, 66 punktas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3. Tarybos direktyvos 2006/112/EB[3] 2 skyriaus IX antraštinė dalies pavadinimas „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Jos 132 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

l) pelno nesiekiančių organizacijų, vykdančių politinio, profsąjungų, religinio, patriotinio, filosofinio, filantropinio ir pilietinio pobūdžio veiklą, vykdomas paslaugų teikimas, su šiomis paslaugomis susijusių prekių tiekimas jų nariams, mokantiems nario mokestį, nustatytą šių organizacijų taisyklėse, bendram narių labui, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

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

4. 1994 m. *Value Added Tax Act* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 9 priedo 10 grupėje numatyta neapmokestinti tam tikro su sportu susijusio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.

„10 grupė. Sportas, sporto varžybos ir kūno kultūra

<…>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. Teisės dalyvauti su sporto arba fizinio aktyvumo veikla susijusiose varžybose suteikimas, kai ją suteikia reikalavimus atitinkanti organizacija, įkurta sporto arba fizinio aktyvumo tikslais.

3. Paslaugų, kurios glaudžiai susijusios su sportu ar kūno kultūra arba jiems būtinos, teikimas tokioje veikloje dalyvaujančiam asmeniui, kai jas teikia reikalavimus atitinkanti organizacija.“

Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti prejudiciniai klausimai

5. Kontraktinis bridžas – tai kortų žaidimas, kurį žaidžia keturi žaidėjai, susiskirstę į dvi rungtyniaujančias poras; partneriai sėdi aplink stalą vieni priešais kitus. Žaidimą sudaro keturi etapai: kortų dalijimas, varžymasis, kirčių rinkimas ir rezultatų skaičiavimas. Bridžą klubuose, turnyruose, internetu ir su draugais žaidžia milijonai pasaulio žmonių.

3 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 34, 2006, p. 1, bylos aplinkybių metu taikoma redakcija) (toliau – PVM direktyva).

6. Daugelyje klubų ir turnyrų žaidžiamas „dvigubas bridžas“: kiekvieno žaidėjo turimos kortos po kiekvieno dalijimo išsaugomos, kad kiekviena pora iš eilės žaistų tuo pačiu kortų rinkiniu, kuriuo žaidė atitinkamos poros prie kitų stalų, o taškai skaičiuojami lyginant porų rezultatus.

7. Tokios formos žaidimas žaidžiamas nacionalinėse ir tarptautinėse varžybose.

8. *The English Bridge Union* (EBU) yra nacionalinė Anglijos dvigubo bridžo organizacija. Jai priklauso grafysčių bridžo organizacijos. Ši organizacija rengia kontraktinio bridžo turnyrus ir už teisę dalyvauti šiuose turnyruose renka iš žaidėjų dalyvio mokestį. Šis dalyvio mokestis pagal Jungtinės Karalystės PVM teisę apmokestinamas PVM[4].

9. EBU pateikė prašymą *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba) susigrąžinti PVM, kuris sumokėtas už šiuos dalyvio mokesčius, teigdama, kad šie mokesčiai pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą neapmokestinami PVM. 2014 m. vasario 12 d. sprendimu *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* atmetė šiuos prašymus. EBU apskundė tokį sprendimą. *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) atmetė EBU skundą, tačiau leido apskųsti sprendimą *Upper Tribunal* (Apeliacinis teismas). Įvykus 2015 m. liepos 14 d. posėdžiui, 2015 m. liepos 23 d. *Upper Tribunal* paskelbė sprendimą, kuriame konstatavo, jog tam, kad jis galėtų priimti sprendimą apeliacinėje byloje, būtinas sprendimas dėl 132 straipsnio 1 dalies m punkto išaiškinimo. 2015 m. rugsėjo 1 d. jis pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:„1. Kokių esminių savybių turi turėti veikla, kad būtų „sportas“, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 132 straipsnio l 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 kontraktinis bridžas (angl. *duplicate contract bridge*) yra „sportas“ pagal <…> PVM direktyvos 132 straipsnio l dalies m punktą?“

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartį Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2016 m. vasario 15 d. Pastabas raštu pateikė Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Europos Komisija. EBU, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Europos Komisija dalyvavo 2017 m. kovo 2 d. surengtame posėdyje.

Analizė

1 klausimas. „Sportas“ pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą: fizinė ir (arba) protinė veikla?

11. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar, be kitų savybių, kurias turi turėti veikla, kad būtų laikoma „sportu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, yra būtinas pakankamai reikšmingas fizinio aktyvumo elementas, kuris yra svarbus šios veiklos rezultatui, o gal pakanka, kad ši veikla turėtų reikšmingą protinio aktyvumo elementą, kuris yra svarbus veiklos rezultatui.

12. Pagal Pagrindinės PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą valstybės narės neapmokestina PVM „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir [arba] kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimo sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims“.

4 Kalbant apie kitų valstybių narių nei Jungtinė Karalystė padėtį, matyti, jog šalys supranta, kad Austrijos, Belgijos, Danijos, Prancūzijos ir Nyderlandų mokesčių institucijos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą dvigubą bridžą laiko „sportu“. Šalys supranta, kad Airijoje ar Švedijoje dvigubas bridžas nelaikomas „sportu“.

Bendros pastabos dėl PVM direktyvoje numatytų neapmokestinimo PVM atvejų ir reikšmingos jurisprudencijos

13. Pagal bendrą taisyklę, kuria grindžiama PVM direktyvoje nustatyta bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, visi sandoriai apmokestinami PVM. Šios taisyklės išimtimi laikomi tokie neapmokestinimo PVM atvejai, kaip numatyti šios direktyvos 132 straipsnyje.

PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatyti neapmokestinimo PVM atvejai

14. Vis dėlto PVM direktyvos 132 straipsnyje numatyti neapmokestinimo PVM atvejai nėra pasirenkamieji. Kaip matyti iš to, kad šioje nuostatoje vartojamas nurodomasis terminas „neapmokestina“, valstybės narės privalo šios direktyvos 132 straipsnyje išvardytų sandorių neapmokestinti PVM. Tai reiškia, jog ES yra suinteresuota, kad išvardyti sandoriai būtų neapmokestinami PVM. Tai taip pat reiškia, kad, nors bendros taisyklės išimtys turi būti aiškinamos siaurai, nereikėtų pamiršti šio ES intereso. Todėl taikomi kitokie kriterijai nei tie, kurie taikomi pateisinimo motyvams ar privalomiesiems reikalavimams pagal ES pagrindines laisves ir su jomis susijusias derinimo priemones, kai valstybės narės naudojasi diskreciją. Kiek tai susiję su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalimi, reikia pažymėti, kad valstybės narės neturi diskrecijos. Jeigu tenkinamos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto sąlygos, valstybės narės turi neapmokestinti sandorių PVM. Be to, šis valstybėms narėms taikomas įpareigojimas būtinas siekiant užtikrinti vienodą neapmokestinimo taikymą visoje Europos Sąjungoje.

15. Jau daug kartų kreiptasi į Teisingumo Teismą, kad jis išaiškintų PVM direktyvoje ir prieš ją galiojusiuose teisės aktuose numatytas išimtis. Šiuos atvejus galima suskirstyti į tris kategorijas.

16. Pirma, yra bylų, susijusių su klausimais dėl mokesčių mokėtojų, kurie gali pasinaudoti neapmokestinimu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nuosekliai konstatuoja, kad pagal mokesčių neutralumo principą valstybės narės neturi leisti diferencijuoti pagal teisinę formą ar organizacijos formą [5].

17. Antra, Teisingumo Teismas nagrinėjo klausimą, ar tam tikra veikla, susijusi su neapmokestinama veikla, taip pat yra neapmokestinama. Sprendime *Stockholm Lindöpark* [6] Teisingumo Teismas konstatavo, kad nuoma, o Sprendime *Turn-und Sportunion Waldburg* [7] – nekilnojamojo turto nuoma nėra tiesiogiai susijusi su sportu, todėl nėra neapmokestinama PVM, tačiau aikštelės ar arbitro parūpinimas turi esminę reikšmę užsiimant sportu [8], todėl jis neapmokestinamas PVM.

18. Trečia, Teisingumo Teismas yra priėmęs sprendimą dėl to, kokios rūšies veiklą galima laikyti sportu. Sprendime *Žamberk* [9] jis konstatavo, kad neapmokestinimas PVM taikomas neorganizuotai ir nereguliariai sportinei veiklai, kai nesiekiama dalyvauti varžybose. Sprendime *Komisija / Nyderlandai* [10] jis konstatavo, kad pramoginių laivų nuomos negalima prilyginti sporto veiklai, nes jos tikslas gali būti vien rekreacinis [11]. Tačiau toje byloje nebuvo nagrinėta pačios sporto sąvokos apibrėžtis, nes nebuvo ginčijama, kad laivų nuoma galėtų būti laikoma sportu.

5 Šia prasme žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-216/11, EU:C:2013:162, 20 punktas). Taip pat žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24 punktas), dėl konkrečiai sportui taikomo neapmokestinimo – 2008 m. spalio 16 d. Sprendimą *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas).

6 2001 m. sausio 18 d. sprendimas (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 2006 m. sausio 12 d. sprendimas (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 2013 m. vasario 21 d. sprendimas (C-18/12, EU:C:2013:95, 24 ir 25 punktai).

10 2016 m. vasario 25 d. sprendimas (C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118).

11 2016 m. vasario 25 d. sprendimas (C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118, 30 punktas)

– Kitos pasirinktos PVM direktyvos išimtys

19. Sprendime *Rank Group*[12] Teisingumo Teismas konstatavo, kad, atsižvelgiant į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkte[13] nustatytą lošimams taikomą išimtį, skirtingo, vartotojo požiūriu, dviejų identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas mokesčių neutralumo principo pažeidimas. Todėl atsakymas į klausimą, ar nagrinėjama veikla buvo „lažybos, loterijos ir kitos azartinių lošimų formos“, priklausė nuo į rinką orientuoto požiūrio: jei klientai laiko paslaugas panašiomis, jas reikia apmokestinti vienodai.

20. Kalbant apie gydymo paslaugoms taikomas išimtis, pasakytina, kad Teisingumo Teismas jau seniai yra paaiškinęs, jog veterinarijos gydytojų paslaugoms[14], biologiniams genetinės giminystės tyrimams[15], taip pat kamieninių ląstelių saugojimui galimo būsimo gydymo tikslais[16] 132 straipsnio 1 dalies b ir (arba) c punktuose numatytos neapmokestinimo PVM apibrėžtys netaikomos, tačiau slaugytojų teikiamos priežiūros namuose paslaugos[17], privačių įmonių atliekami medicininiai tyrimai[18], taip pat sąnario kremzlės ląstelių paėmimas ir dauginimas[19] patenka į sveikatos priežiūros sąvokos apibrėžtį[20]. Iš šių bylų galima spręsti, kad „medicininės priežiūros“ sąvoka neturi būti aiškinama labai siaurai, nes neapmokestinant veiklos, glaudžiai susijusios su ligoninių ir medicinine priežiūra, siekiama užtikrinti, kad iš šios priežiūros gaunamos naudos nenusvertų padidėjusios išlaidos[21].

21. Iš minėtos jurisprudencijos darau išvadą, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto sąvoką „sportas“ reikia aiškinti siaurai, tačiau turint mintyje neapmokestinimo PVM paskirtį ir tikslą.

22. Direktyvoje 2006/112 sąvoka „sportas“ neapibrėžta. Taip pat ir Sąjungoje nėra visa apimančios sąvokos „sportas“ apibrėžties, kuri būtų vartojama visoje ES ir tiktų kiekvienam pirminės ir antrinės teisės aktui. Todėl reikia pasikliauti klasikine aiškinimo technika – pažodiniu, sisteminiu (arba bendros sistemos), teleologiniu (arba tikslų) ir istoriniu aiškinimu.

Formuluotė

23. Kadangi nėra aiškios apibrėžties, sąvoką „sportas“ pirmiausia reikia aiškinti pagal įprastą jos reikšmę. Šiuo atveju patikimuose žodynuose pateikiamose mums intuityviai priimtinose apibrėžtyse aiškiai reikalaujama fizinio aktyvumo elemento. Pakanka patikrinti šiapus Atlanto išleistuose žodynuose pateikiamas apibrėžtis[22]: anglų k. žodynuose *Oxford Advanced Learner's Dictionary* („veikla savo malonumui, kuriai reikia fizinių pastangų ar įgūdžių, paprastai ja užsiimama specialioje erdvėje pagal nustatytas taisykles“)[23] ir *Cambridge dictionary* („žaidimas, varžybos ar veikla, kuriai reikia fizinių pastangų ir įgūdžių, žaidžiama ar atliekama pagal taisykles, savo malonumui ir (arba) kaip darbas“)[24], lenkų k. žodyne *Słownik języka polskiego PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe* („pratimai

12 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 36 punktas).

13 Tuo metu – Direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktas.

14 1988 m. gegužės 24 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (122/87, EU:C:1988:256, 9 punktas).

15 2000 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *D.* (C-384/98, EU:C:2000:444, 22 punktas).

16 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 52 punktas).

17 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 41 punktas).

18 2006 m. birželio 8 d. Sprendimas *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 31 punktas).

19 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *Verigen Transplantation Service International* (C-156/09, EU:C:2010:695, 32 punktas).

20 Su psichoterapija yra sunkiau: žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 50 punktas) ir 2007 m. rugsėjo 13 d. Sprendimą *Common Market Fertilizers / Komisija* (C-443/05 P, EU:C:2007:511, 46 punktas).

21 2001 m. sausio 11 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-76/99, EU:C:2001:12, 23 punktas).

22 Iš tikrųjų vienintelė mano rasta „sporto“ apibrėžtis, kurioje nėra aiškiai nurodyta fizinio aktyvumo elemento būtinybė, įtraukta į *Merriam-Webster Dictionary*; ten pateikiamos trys apibrėžtys, iš kurių tik vienoje nurodyta „fizinė veikla savo malonumui“; žr. https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport.

23 Žr. http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.

24 Žr. http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport.

ir žaidimai, kuriais siekiama lavinti fizinį pajėgumą, ir varžymasis dėl geriausių įmanomų rezultatų“) [25], prancūzų k. žodyne *Larousse* („fizinė veikla, kuria siekiama pagerinti fizinę būklę“) [26] arba vokiečių k. žodyne *Duden* („fiziškai lavintis skirta fizinė veikla, kuria užsiimama dėl judėjimo ir žaidimo teikiamo džiaugsmo, atliekama pagal tam tikras taisykles [varžybose]“) [27].

Sistema

24. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte nurodyta „sportas ir [arba] kūno kultūra“. Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija tvirtina, jog tai, kad šioje nuostatoje nurodytas „sportas ir [arba] kūno kultūra“, taip pat reiškia, kad fizinio aktyvumo elemento reikalauja ir sąvoka „sportas“. Iš tiesų, iš jungtuko „arba“ vartojimo galima suprasti, kad sąvokos „kūno kultūra“ vartojimo sritis iš dalies sutampa su sąvokos „sportas“ sritimi, nes kiekvienas sportas turi turėti fizinio aktyvumo komponentą. Todėl galima daryti išvadą, kad sąvokos „sportas“ ir „kūno kultūra“ yra glaudžiai susijusios ar net sinonimiškos.

25. Tačiau šis argumentas manęs neįtikina.

26. Mano nuomone, tai, kad ES teisės aktų leidėjas įtraukė „sportą“ ir „kūno kultūrą“ į tą pačią nuostatą, rodo tik tai, kad šios sąvokos yra tarpusavyje vienaip ar kitaip susijusios, bet jas nebūtinai sieja „fizinio aktyvumo“ elementas. Tai galėjo būti ir sąvokos „kūno kultūra“ „kultūros“ [lavinimo] aspektas arba bet kuris abiem sąvokoms bendras aspektas, pavyzdžiui, nauda sveikatai, bendrumo jausmas, organizaciniai klausimai, arba siekis užtikrinti, kad į šią apibrėžtį patektų veikla, kurios fizinio aktyvumo elementas yra abejotinas, tačiau kuri plačiai laikoma „sportu“, pavyzdžiui, šaudymas, šaudymas iš lanko ar šachmatai [28], o galbūt ES teisės aktų leidėjas tiesiog siekė užtikrinti, kad „kūno kultūrai“ būtų taikomas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas, nors paprastai ji neapima varžymosi elemento. Iš tiesų šį skirtumą veikiau suprantu kaip siekį paaiškinti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas taip pat taikomas kūno kultūrai, kuri dėl kokios nors priežasties gali ir nebūti „sportas“. Pavyzdys šiuo klausimu galėtų būti kūno kultūra be tiesioginio varžymosi elemento, pavyzdžiui, treniruotės. Žinoma, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas būtų taikomas futbolo treniruotėms.

27. Kitaip tariant, nereikėtų manyti, kad frazė „sportas ir [arba] kūno kultūra“ pavartota siekiant neįtraukti veiklos, kurią apibrėžiant fizinio aktyvumo elementas nėra esminis.

28. Taigi visoje PVM direktyvos sistemoje neatsakoma į klausimą, ar veikla, kuri daugiausia grindžiama protinėmis, o ne fizinėmis pastangomis, gali būti „sportas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą.

25 Mano vertimas. Originalo kalba: „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, žr. http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html.

26 Mano vertimas. Originalo kalba: „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, žr. http://www.larousse.fr / dictionnaires / francais / sport/74327?q=sport#73493.

27 Mano vertimas. Originalo kalba: „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“, žr. http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport.

28 Prie šių trijų sporto šakų sugrįšiu vėliau.

Istorija

29. PVM direktyvos rengimo istorija neatskleidžia tikslesnės šios sąvokos apibrėžties. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos protokole dėl Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB [29] Jungtinės Karalystės delegacija pažymėjo, kad (dabartiniuose) 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktuose reikėtų tiksliau apibrėžti atitinkamą veiklą [30], tačiau, kiek žinau, tokia apibrėžtis niekada nebuvo įtraukta į PVM direktyvą.

Tikslai

30. Tam tikrų su sportu arba kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų, kurias pelno nesiekiančios organizacijos siūlo sportuojantiems arba kūno kultūra užsiimantiems asmenims, teikimą ES teisės aktų leidėjas laiko su visuomenės interesais susijusia paslauga, kuri turi būti neapmokestinta PVM. Be to, šio neapmokestinimo PVM logika grindžiama SESV 165 straipsnio 1 dalies antra pastraipa, pagal kurią Sąjunga prisideda prie Europos sporto reikalų skatinimo, kartu atsižvelgdama į jo specifinį pobūdį, savanoriška veikla paremtas struktūras bei jo socialinę ir švietimo funkciją.

31. Kalbant apie tai, ar valstybėse narėse įprasta fizinio aktyvumo elemento neturinčią veiklą laikyti sportu, reikia pasakyti, kad situacija yra gana nevienoda. Geriausias pavyzdys šiuo atveju yra šachmatai, t. y. veikla, kuri plačiai laikoma sportu [31], nors, kiek žinau, Jungtinėje Karalystėje taip nėra.

32. Vertinant plačiau, matyti, kad 1992 m. Europos Tarybos Ministrų Komitetas išleido Sporto chartiją [32], kurioje „sporto“ apibrėžtyje konkrečiai nurodomos „fizinės pastangos“.

33. Europos Tarybos veikla yra kaip lyginamasis standartas. Iš tikrųjų ES turi ne tik bendrą pareigą nustatyti visas tinkamas bendradarbiavimo su Europos Taryba formas [33], bet ir konkrečią pareigą skatinti bendradarbiavimą sporto [34] ir kultūros [35] srityse. Sporto klausimu Europos Taryba, kaip nurodyta SESV 165 straipsnio 3 dalyje, yra „kompetentinga tarptautinė organizacija“.

34. Vis dėlto nėra jokių požymių, kad PVM direktyvoje pateiktą apibrėžtį ES teisės aktų leidėjas ketino susieti su pateiktąja 1992 m. Sporto chartijoje.

35. Pagal programą *Erasmus+* bridžas laikomas sportu. Pagal šią programą taip pat gali būti finansuojama veikla, kuri nebūtinai yra neapmokestinama PVM. Kitaip tariant, nors PVM direktyvos tikslais [36] sporto sąvoka turi būti apibrėžiama savarankiškai, ši sąvoka nebūtinai turi visoje Europos Sąjungos teisėje pripažįstamą reikšmę. Nemanau, kad galima teigti, jog Europos Taryba ar ES politinės institucijos vartotų vieną sporto sąvokos apibrėžtį, kuri yra universali visiems teisės aktams, visų pirma todėl, kad sąvokos apibrėžtis gali priklausyti nuo akto paskirties.

29 1977 m. gegužės 17 d. Direktyva 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).

30 Žr. Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3 leid., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, p. 310.

31 Kiek žinau, šachmatai laikomi sportu Danijoje, Belgijoje, Italijoje, Prancūzijoje ir Austrijoje. Vokietijoje šachmatai nelaikomi sportu, tačiau dėl Vokietijos *Abgabenordnung* 52 straipsnio 2 dalies jiems taikomos tos pačios išimtys. 2013 m. spalio 17 d. *Finanzgericht Köln* sprendime 13 K K3949/09 bridžas buvo laikomas ne sportu, o aiškinamas kaip „kultūra“, kad jam galėtų būti taikomos tos pačios išimtys.

32 Ministrų Komiteto rekomendacija R (92) 13 REV valstybėms narėms dėl pataisytos Europos sporto chartijos, kurią Ministrų Komitetas priėmė 1992 m. rugsėjo 24 d. 480-ajame ministrų pavaduotojų posėdyje ir pataisė 2001 m. gegužės 16 d. 752-ajame posėdyje, 2 straipsnio a punktas. Reikėtų pažymėti, kad pagal Chartijos 2 straipsnio b punktą ja papildomi etikos principai ir politikos gairės, nustatytos: i) Europos konvencijoje dėl žiūrovų brutalaus elgesio per sporto varžybas, ypač per futbolo rungtynes; ii) Antidopingo konvencijoje. Abiem nurodytais dokumentais reglamentuojami klausimai, daugiausia susiję su profesionaliu fiziniu sportu.

33 Žr. SESV 220 straipsnio 1 dalį.

34 Žr. SESV 165 straipsnio 3 dalį.

35 Žr. SESV 167 straipsnio 3 dalį.

36 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją šiame straipsnyje nurodyti neapmokestinimo atvejai yra Sąjungos teisės savarankiškos apibrėžtys, kuriomis siekiama išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų įvairiose valstybėse narėse, žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimą *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 17 punktas).

36. Todėl šioje byloje svarbu ne tai, ar sportas pagal kai kurias apibrėžtis turi apimti fizinių pastangų ar lavinimosi elementą, o veikiau tai, ar veiklai, kuri PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte nurodyta vartojant sąvoką „sportas“ ir yra neapmokestinama PVM, būtinas fizinių pastangų ar lavinimosi elementas. Todėl dabar nurodysiu svarbiausius sąvokos „sportas“ apibrėžties elementus pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, kurie atspindi bendrą šios nuostatos tikslą šios direktyvos sistemoje.

Siekis apibrėžti sportą[37]

37. Nuo senovės laikų, kai Graikijoje buvo surengtos pirmosios Olimpinės žaidynės, iki XXI amžiaus „sporto“ sąvoka iš esmės pasikeitė. Iš pradžių, kai ši sąvoka XIV a. atsirado anglų kalboje, „sportas“ reiškė „laisvalaikį“. Tik vėliau jis pradėtas sieti su fizine veikla, kai kūnas treniruojamas pagal nustatytas taisykles[38]. Tačiau ši apibrėžtis, kuri, kaip matyti, vis dar plačiai pripažįstama, tikrai nėra universali.

38. Iš tiesų *SportAccord International Federations' Union* (Tarptautinių sporto federacijų sąjunga „SportAccord“)[39], *International University Sports Federation* (Tarptautinė universitetų sporto federacija)[40] ir *International Olympic Committee* (Tarptautinis olimpinis komitetas)[41] aiškiai įtraukia protinį sportą arba patvirtina fizinio aktyvumo elemento neturinčią veiklą. Geriausias pavyzdys šiuo klausimu yra šachmatai. Jeigu fizinio aktyvumo elementas nėra būtinas, sportą apibrėžia varžybos ir tai, kad įrangą tiekia ne vienintelis tiekėjas[42], todėl nepatenka visuomenėje plataus palaikymo neturinti veikla, pavyzdžiui, komerciniai produktai rinkoje, kuriuos įmonės kuria tik vartoti (pavyzdžiui, vaizdo žaidimai).

39. Manau, šios apibrėžtys negali būti pasirenkamos siekiant išsamiai apibrėžti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto sąvoką „sportas“, tačiau jomis galima remtis kaip pagrindu. Tarptautinio olimpinio komiteto ir (arba) *SportAccord* suteiktas tarptautinis statusas reikalauja tam tikro visuomenės pripažinimo ir gali reikšti, kad šios apibrėžtys apskritai laikomos atitinkančiomis nusistovėjusias sporto šakas. Siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą vertėtų pažymėti, kad, atsižvelgiant į Sprendime *Rank Group*[43] nurodytą palyginamumo kriterijų, tarptautinių sporto asociacijų suteiktas pripažinimas turėtų turėti poveikį nustatant, ar veiklą iš esmės galima laikyti sportu.

40. Pažymėtina, kad Tarptautinis olimpinis komitetas ne fizinį sportą – šachmatus – priskiria prie veiklos, kuriai suteikiamas olimpinis statusas[44]. Iš to darau išvadą, kad veikla nebūtinai turi turėti fizinio aktyvumo elementą, kad būtų pripažįstama sportu. Man tai atrodo vienintelis loginis paaiškinimas. Nustačius privalomą fizinio aktyvumo elementą, *ipso facto* sportu nebūtų laikoma daug veiklos rūšių, kurios paprastai laikomos sportu, nors fizinio aktyvumo elementas jų atveju yra visiškai nereikšmingas, ir tai, kad ši veikla yra sportas, nekelia jokių abejonių. Man ateina į galvą šaudymas arba šaudymas iš lanko.

37 F. McBride „Toward a non-definition of sport“, *Journal of the Philosophy of Sport*, 2 tomas, 1 leid., 1975, 4–11, teigia, kad filosofiniais tikslais „sporto“ nebūtina apibrėžti. Kadangi šiuo atveju kalbama apie labiau įprastą PVM direktyvos klausimą, manau, kad sąvoką „sportas“ apibrėžti būtina.

38 Harper, Douglas. „Sportas (daiktavardis)“. *Online Etymological Dictionary*, adresas http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none.

39 *SportAccord International Federations' Union*, Ženeva, 2016: „Definition of Sport“, žr. http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

40 Žr. FISU interneto svetainę adresu http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess.

41 Žr. bridžo ir šachmatų pripažinimą sportu, patvirtintą Tarptautinio olimpinio komiteto, https://www.olympic.org/recognised-federations.

42 Žr. „Definition of Sport“, *SportAccord International Federations' Union*, Ženeva, 2016, žr. http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

43 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 36 punktas).

44 Pripažintų sporto šakų sąrašas, Tarptautinis olimpinis komitetas, https://www.olympic.org/recognised-federations.

41. Sąvoką „sportas“ taip pat reikia aiškinti atsižvelgiant į PVM direktyvos paskirtį ir išimtis. Kaip nurodyta šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriaus pavadinime („Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“), veikla turėtų būti susijusi su visuomenės interesais, kad būtų neapmokestinama PVM.

42. Šiuo klausimu man atrodo, kad daugeliui veiklos rūšių, kurios paprastai vadinamos sportu, bendra tai, kad: 1) joms reikia tam tikrų pastangų sunkumui ar kliūčiai įveikti (todėl tai nėra vien rekreacinė veikla) [45], nesvarbu, ar ši užduotis – tai varžybos su varžovais ar asmeninių fizinių arba protinių ribų įveikimas, 2) įveikiant šiuos sunkumus ar kliūtis i) treniruojamas tam tikras fizinis arba protinis įgūdis ir ii) taip didinama fizinė ar psichinė sportuojančių asmenų gerovė ir 3) paprastai šia veikla užsiimama ne tik grynai komercinėmis aplinkybėmis. Galiausiai 4) (vietos) visuomenės suvokimas ar tarptautinis pripažinimas yra „sporto“ buvimo rodiklis. Kitaip tariant, sportas, kaip jis suprantamas pagal direktyvą, turi būti suprantamas taip, kad tai yra piliečių sveikatai ir gerovei naudingas protinio ar fizinio pajėgumo treniravimas, nes kitaip jis neatitiktų PVM direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje numatytų išimčių paskirties [46].

43. Galiausiai norėčiau pabrėžti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktui būdingą kultūrinį komponentą. Nors, kaip jau paaiškėjo, sporto apibrėžtis yra savarankiška ES teisėje, nereikėtų pamiršti, kad dauguma sporto šakų yra regioninio pobūdžio ir egzistuoja ne visoje ES. Taip, pavyzdžiui, yra kalbant apie „hurlingą“ Airijoje arba „kumoterki“ [47] Lenkijoje. Be to, kai kurios sporto šakos vienose šalyse ar regionuose yra paplitusios labiau nei kituose. Pavyzdžiui, regbis yra populiaresnis tarp britų ir prancūzų, nei tarp lenkų. Taip pat man atrodo, kad kontraktinis bridžas yra populiaresnis Jungtinėje Karalystėje, Airijoje ir Europos Sąjungos šiaurinėse šalyse nei kitur. Todėl savarankiškai apibrėžiant sąvoką „sportas“ ES lygmeniu reikėtų atsižvelgti į regioninius aspektus.

44. Iš to, kas nurodyta, matyti, kad „sporto“ sąvoka vis dar neapima daug veiklos rūšių. Ji neabejotinai neapima azartinių lošimų, nes tarp įdėtų pastangų ir rezultato nėra jokio ryšio, o užduotims atlikti nereikia jokių protinių ar fizinių įgūdžių.

45. Nemanau, kad būtinai reikalingas tam tikras fizinio aktyvumo elementas. Tiesa, vos kelios ne fizinio sporto šakos atitinka sporto sąvokos apibrėžtį, nes jos turi būti ne vien rekreacinės, turi pasiekti tam tikrą pripažinimo lygį ir joms turi būti būdingos savybės ir nauda, siejama su daugeliu fizinio sporto rūšių, o poveikis protiniam pajėgumui ir gerovei laikytinas prilygstančiu poveikiui fiziniam pajėgumui ir gerovei.

46. Todėl į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti taip: tam, kad veikla būtų laikoma „sportu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, nebūtina, kad ji turėtų reikšmingą fizinio aktyvumo elementą, svarbų jos rezultatui pasiekti. Pakanka, kad veikla turėtų jos rezultatui pasiekti svarbų reikšmingą protinio aktyvumo elementą.

2 klausimas. Bridžas

47. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar dvigubas kontraktinis bridžas laikomas sportu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą.

45 Žr. 2016 m. vasario 25 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118, 24 punktas).

46 Tai, ar veikla būtinai turi būti teisėta, kad jai būtų taikoma išimtis, yra kitas klausimas, kurio negalima išspręsti šioje byloje. Dėl teisėtumo reikalavimo ir mokesčių neutralumo žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 21 punktas).

47 Roges ir slides traukia arkliai. Populiariausias Zakopanės regione.

48. Aišku, kad būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją vertinti faktines aplinkybes ir aiškinti nacionalinės teisės aktus, atsižvelgdamas į šios išvados 42 punkte nurodytus principus, turi išnagrinėti, ar dvigubas kontraktinis bridžas yra „sportas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą.

49. Remdamasis pateikta informacija, siūlyčiau į šį klausimą atsakyti teigiamai.

50. Bridžas nėra azartinis lošimas, be to, neatrodo, kad jo priskyrimas prie sporto neatitiktų pirmiau nustatytų principų. Tai, kad turnyrai vyksta tarptautiniu mastu ir kad žaidimo rezultatai tiesiogiai priklauso nuo šiai veiklai reikalingų įgūdžių ir pasirengimo lygio, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų faktinių aplinkybių, rodo, kad bridžas yra sportas. Norint varžytis dvigubo kontraktinio bridžo turnyruose reikia didelių proto pastangų ir pasirengimo.

51. Be to, dvigubas kontraktinis bridžas tarptautiniu mastu plačiai laikomas sportu bent jau todėl, kad 1998 m. Tarptautinis olimpinis komitetas nusprendė priskirti jį prie sporto. Dabar jam netgi suteiktas olimpinis statusas [48], o tai reiškia, kad jis bus įtrauktas į 2020 m. olimpines žaidynes.

52. Galiausiai tai, kad rezultatus palyginti mažai lemia atsitiktinumas, rodo, kad dvigubas kontraktinis bridžas šioje byloje yra „sportas“.

Išvada

53. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinė Karalystė) pateiktą klausimą atsakyti taip:

1. Fizinio aktyvumo elementas nėra būtinas kaip viena iš veiklos savybių, kad veikla būtų laikoma „sportu“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies m punktą,

2. Dvigubas kontraktinis bridžas, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla, yra „sportas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą.

48 Žr. https://www.olympic.org / recognised-federations.