Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 15. června 2017 [1]

Věc C-90/16

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství)] (Spojené království)]

„Směrnice 2006/112/ES – DPH – Článek 132 odst. 1 písm. m) – Osvobození od daně – Služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou – Pojem ‚sport' – Sportovní bridž"

Úvod

1. „Zaměř např. pozornost na ty aktivity, které označujeme jako ‚hry'. Míním deskové hry, karetní hry, míčové hry, bojové hry atd. Co ty všechny mají společného? – Neříkej: ‚Něco společného mít musí, jinak by se jim neříkalo »hry«' – nýbrž podívej se, jestli je tu něco, co je společné jim všem. – Neboť když se na ně podíváš, neuvidíš sice něco, co by bylo všem společné, ale uvidíš všelijaké podobnosti, příbuznosti, a sice řadu takových podobností a příbuzností. Jak bylo řečeno, neuvažuj, nýbrž dívej se!" [2]

2. V posuzované žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství)], vyvstávají problémy srovnatelné s těmi, které řešil L. Wittgenstein, když se pokoušel najít společné vlastnosti, které definují určitou činnost jako „hru". V dané věci nebudeme definovat pojem „hry", nýbrž pojem „sport", a to proto, abychom zjistili, zda je „sportem" pro účely osvobození od DPH hra bridž.

Právní rámec

Unijní právo

3. Kapitola 2 hlavy IX směrnice Rady 2006/112/ES [3] je nadepsána „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu". Článek 132 zní následovně:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Wittgenstein, L., *Filozofická zkoumání*, Praha: Filozofický ústav AV ČR, 1993. Základní filosofické texty. Překlad Pechar, J., 1992. Bod 66.

3 – Směrnice ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 34, s. 1, ve znění platném v rozhodné době) (dále jen „směrnice o DPH").

l) poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího neziskovými organizacemi politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich vnitřních pravidel, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

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

4. Relevantní osvobození od daně některých dodání souvisejících se sportem jsou upravena ve skupině 10 příloze 9 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994):

„Skupina 10: Sport, sportovní soutěže a tělesná výchova

[…]1. Poskytnutí práva vstoupit do soutěže ve sportu či tělesné rekreaci, jsou-li protiplněním za toto poskytnutí peníze, které se v plném rozsahu použijí na cenu nebo ceny udělené v rámci této soutěže.

2. Poskytnutí práva vstoupit do 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.“

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

5. Bridž je zdvihová karetní hra pro čtyři hráče ve dvou soupeřících družstvech, přičemž spoluhráči sedí u stolu naproti sobě. Hra má čtyři fáze: rozdání karet, licitace, sehrávka a hodnocení výsledků. Bridž hrají v klubech, na turnajích, přes internet a s přáteli milióny lidí po celém světě.

6. Ve většině klubů a na většině turnajů se hraje „sportovní bridž“, ve kterém se ponechávají karty každého z hráčů po každém kole, takže každé družstvo postupně hraje se stejným balíčkem karet jako jejich protihráči u jiných stolů a výsledky závisí na konkrétním výkonu.

7. Tato forma hry se hraje na soutěžích na vnitrostátní i mezinárodní úrovni.

8. English Bridge Union (EBU) je národním svazem sportovního bridže v Anglii. Jejími společníky jsou bridžové organizace různých hrabství. Organizuje bridžové turnaje a za účast na těchto turnajích si od hráčů účtuje vstupní poplatek. Tento vstupní poplatek je podle zákona o DPH platného ve Spojeném království předmětem DPH [4].

9. EBU požádal Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa) o vrácení DPH zaplacené z těchto vstupních poplatků, přičemž namítl, že poplatky jsou podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH od DPH osvobozeny. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa) tuto žádost rozhodnutím ze dne 12. února 2014 zamítla. EBU podal proti tomuto rozhodnutí žalobu. First-tier Tribunal (soud prvního stupně) žalobu EBU zamítl, ale povolil podání odvolání k Upper Tribunal (vrchní soud). Po jednání konaném dne 14. července 2015 vydal Upper Tribunal (vrchní soud) dne 23. července 2015 rozhodnutí, v němž konstatoval, že pro rozhodnutí o odvolání je nezbytné rozhodnout o výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m). Dne 1. září 2015 předložil 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 o DPH]? Musí mít daná činnost zejména významný (nebo nikoliv nevýznamný) tělesný aspekt, jenž je podstatný pro její výsledek, nebo postačuje, že má významný duševní aspekt, který je podstatný pro její výsledek?

2) Je sportovní bridž ‚sportem' ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) […] směrnice o DPH?"

10. Předkládací usnesení došlo kanceláři Soudního dvora dne 15. února 2016. Písemná vyjádření předložily vláda Spojeného království, nizozemská vláda a Evropská komise. Jednání, které se konalo dne 2. března 2017, se zúčastnily EBU, vláda Spojeného království a Evropská komise.

Analýza

Otázka 1: „Sport" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH: tělesný nebo duševní?

11. Předkládající soud se v rámci první otázky táže na to, zda mezi charakteristiky, které musí vykazovat určitá činnost, aby mohla být „sportem" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, musí patřit nikoliv nevýznamný tělesný aspekt, jenž je podstatný pro její výsledek, anebo zda postačuje, že má tato činnost významný duševní aspekt, který je podstatný pro její výsledek.

12. Podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH platí, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost".

Obecné poznámky k osvobození od daně podle směrnice o DPH a relevantní judikatura

13. Obecným pravidlem společného systému daně z přidané hodnoty zakotveného ve směrnici o DPH je, že předmětem DPH jsou všechna plnění. Taková osvobození od daně, jaká jsou uvedena v článku 132 této směrnice, musí být nahlížena jako výjimka z tohoto pravidla.

4 – Co se týče situace v jiných členských státech než ve Spojeném království, zúčastnění vycházejí z toho, že sportovní bridž považují pro účely čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH za „sport" daňové orgány v Belgii, Dánsku, Francii, Nizozemsku a Rakousku. Zúčastnění mají za to, že za „sport" není tato hra považována v Irsku nebo Švédsku.

– Osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH

14. Osvobození od daně uvedená v článku 132 směrnice o DPH však nejsou svou povahou fakultativní. Jak je zřejmé z použití normativního výrazu „osvobodí“, členské státy plnění uvedená v článku 132 této směrnice od daně osvobodit musí. To znamená, že osvobození uvedených plnění od DPH je v unijním zájmu. Rovněž to znamená, že ačkoliv je třeba osvobození od daně coby výjimku z obecného pravidla vykládat restriktivně, tento unijní zájem nelze ztrácet ze zřetele. Uplatní se zde tudíž jiná východiska než v případě odůvodnění nebo kategorických požadavků v rámci unijních základních svobod a souvisejících harmonizačních opatření, v souvislosti s nimiž mají členské státy prostor pro uvážení. Co se týče čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, členské státy žádný rozhodovací prostor nemají. Jsou-li splněny podmínky tohoto ustanovení, členské státy musí plnění osvobodit. Taková povinnost členských států je nadto nezbytná pro zajištění jednotného uplatňování osvobození od daně v celé Evropské unii.

15. Soudní dvůr se výkladem osvobození od daně podle směrnice o DPH a jí předcházejících právních předpisů zabýval již několikrát. Tyto případy lze rozdělit do tří kategorií.

16. Zaprvé jde o otázky týkající se osob povinných k dani, na něž se vztahuje osvobození od daně. Podle ustálené judikatury Soudního dvora v tomto směru platí, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby členské státy v souvislosti s osvobozením od daně neumožňovaly rozlišování na základě právní formy nebo formy organizace, která uskutečňuje dané plnění [5].

17. Zadruhé, Soudní dvůr se zabýval otázkou, zda se osvobození vztahuje i na činnost, která souvisí s osvobozenou činností. Soudní dvůr konstatoval, že nájem (věc Stockholm Lindöpark [6]) a pacht (věc Turn- und Sportunion Waldburg [7]) nemovitosti přímo nesouvisí s provozováním sportu, a od DPH proto nejsou osvobozeny, zatímco poskytnutí hřiště nebo rozhodčího jsou pro provozování sportu nezbytné [8], a od DPH tudíž osvobozeny jsou.

18. Zatřetí Soudní dvůr rozhodl i o otázce, jaký druh činnosti lze považovat za sport. Ve věci Žamberk [9] konstatoval, že osvobozeny od daně jsou neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není soutěž. Ve věci Komise v. Nizozemsko [10] shledal, že za sportovní aktivitu nelze považovat pronájem rekreačních lodí, jelikož mohou mít čistě rekreační účel [11]. V této věci ovšem nešlo o definici sportu jako takového, jelikož nebylo zpochybněno, že plavba může být sportem.

– Další vybrané případy osvobození od daně podle směrnice o DPH

19. Ve věci Rank Group [12] Soudní dvůr konstatoval, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení zásady daňové neutrality v souvislosti s osvobozením her stanoveným v čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH [13]. Otázka, zda předmětná činnost představovala „sázky, loterie a další formy her“, tedy závisela na přístupu orientovaném na trhu: pokud spotřebitelé považují služby za podobné, je nutno je zdanit stejným způsobem.

5 – Viz rozsudek ze dne 14. března 2013, Komise v. Francie (C-216/11, EU:C:2013:162, bod 20). Viz rovněž rozsudek ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, bod 24), co se konkrétně týče osvobození od daně souvisejícího se sportem: rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30).

6 – Rozsudek ze dne 18. ledna 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 – Rozsudek ze dne 12. ledna 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 – Rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 – Rozsudek ze dne 21. února 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, body 24 a 25).

10 – Rozsudek ze dne 25. února 2016 (C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118).

11 – Rozsudek ze dne 25. února 2016 (C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 30).

12 – Rozsudek ze dne 10. listopadu 2011 (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

13 – Tehdy čl. 13 část B písm. f) směrnice 77/388.

20. Pokud jde o osvobození lékařských služeb, Soudní dvůr v rané fázi vysvětlil, že na služby poskytované veterináři [14], biologické analýzy genetické příbuznosti [15] a skladování kmenových buněk pro potenciální budoucí léčbu [16] se definice osvobození od DPH v čl. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) nevztahuje, kdežto domácí opatrování poskytované zdravotními sestrami [17], lékařské rozbory prováděné soukromými zařízeními [18] a vyjmutí a kultivace buněk kloubní chrupavky [19] pod definici lékařské péče spadají [20]. Z těchto případů lze vyvodit, že pojem „lékařská péče“ není namístě vykládat obzvlášť restriktivně, jelikož osvobození činností úzce souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí má zajistit, aby využívání takové péče nebránily zvýšené výdaje [21].

21. Z výše uvedené judikatury dovozuji, že pojem „sport“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH by měl být vykládán restriktivně, ovšem s přihlédnutím k účelu a cíli daného osvobození.

22. Směrnice 2006/112 pojem „sport“ nedefinuje. Neexistuje ani celounijní všeobecná definice „sportu“, která by se uplatňovala napříč EU u každého aktu primárního a sekundárního práva. Musíme se tedy uchýlit ke klasickým výkladovým technikám, a to výkladu znění, systematiky (nebo obecného rámce), souvislostí/cílů (nebo ducha) a historie.

Znění

23. Bez jednoznačné definice musí být východiskem výkladu běžný význam slova „sport“. V autoritativních slovnících jsou v tomto směru v souladu s naší intuicí uváděny definice, které jednoznačně vyžadují tělesný aspekt. Postačuje podívat se na definice, které na této straně Atlantiku [22] uvádí Oxford Advanced Learner's Dictionary (oxfordský slovník pro pokročilého studenta) [„činnost provozovaná pro radost, která vyžaduje fyzické úsilí nebo dovednost a obvykle se vykonává na specifickém místě a pouze podle stanovených pravidel“ („activity that you do for pleasure and that needs physical effort or skill, usually done in a special area and according to fixed rules“)] [23], Cambridge Dictionary (cambridžský slovník) [„hra, soutěž nebo aktivita, která vyžaduje fyzické úsilí a dovednost a hraje se nebo provozuje podle pravidel pro zábavu nebo jako práce“ („a game, competition, or activity needing physical effort and skill that is played or done according to rules, for enjoyment and/or as a job“)] [24], polský Słownik języka polskiego (Slovník jazyka polského) PWN Polskie Wydawnictwo Naukowe („cvičení a hry zaměřené na rozvoj fyzické zdatnosti a soutěžení s cílem dosáhnout co nejlepších výsledků“) [25], francouzský Larousse („fyzická aktivita, jejímž cílem je zlepšení tělesné kondice“) [26] nebo německý Duden („fyzická aktivita provozovaná za účelem tělesného cvičení jako výsledek radosti z pohybu a ze hry, při níž se [na soutěži] dodržují určitá pravidla“) [27].

14 – Rozsudek ze dne 24. května 1988, Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256, bod 9).

15 – Rozsudek ze dne 14. září 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, bod 22).

16 – Rozsudek ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 52).

17 – Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 41).

18 – Rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 31).

19 – Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, bod 32).

20 – Složitější je situace u psychoterapie: viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 50), a ze dne 13. září 2007, Common Market Fertilizers v. Komise (C-443/05 P, EU:C:2007:511, bod 46).

21 – Rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).

22 – Jedinou definicí „sportu“, s níž jsem se setkal a která je nejednoznačná ohledně nezbytnosti tělesného aspektu, pochází totiž z Merriam-Webster Dictionary (slovník amerického nakladatelství Merriam-Webster), jenž nabízí tři definice, z nichž pouze jedna odkazuje na „tělesnou činnost provozovanou pro radost“, viz https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport.

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

24 – Viz http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport.

25 – Můj překlad definice „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, viz http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html.

26 – Můj překlad definice „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, viz http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493.

27 – Můj překlad definice „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“, viz http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport.

Systematika

24. V článku 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH je poukázáno na „provozování sportu nebo tělesnou výchovu“. Vláda Spojeného království a Komise tvrdí, že jelikož je v tomto ustanovení poukázáno na „provozování sportu nebo tělesnou výchovu“, i pojem „sport“ vyžaduje určitý tělesný aspekt. Bylo by možné to vyvozovat z použití slova „nebo“, které by mohlo být chápáno tak, že znamená, že výraz „tělesná výchova“ má rozsah, který překrývá rozsah výrazu „sport“, a to v tom smyslu, že každý sport musí mít tělesný prvek. Z toho lze podle nich dovozovat, že pro normotvůrce byly oba výrazy „sport“ a „tělesná výchova“ úzce spjaty, pokud se nejednalo o synonyma.

25. Tento argument ovšem nepovažuji za přesvědčivý.

26. Skutečnost, že unijní normotvůrce zahrnul „sport“ a „tělesnou výchovu“ do stejného ustanovení podle mého názoru nasvědčuje pouze tomu, že tyto výrazy spolu určitým způsobem souvisejí; tento způsob však nemusí nutně souviset s „tělesným“ prvkem. Stejně tak to může být i „výchovný“ aspekt „tělesné výchovy“ nebo jakékoliv prvky společné oběma pojmům, jako je přínos pro zdraví, smysl pro sounáležitost, organizační otázky nebo zajištění toho, že pod danou definici budou spadat činnosti, jejichž duševní aspekt vyvolává pochybnosti, ale za „sport“ jsou obecně považovány, jako například střelba, lukostřelba nebo šachy [28] – nebo záměrem unijního normotvůrce samozřejmě mohlo být pouze zajistit, aby do rozsahu působnosti čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH spadala i „tělesná výchova“, ačkoliv obvykle nezahrnuje soutěžní aspekt. Toto rozlišování totiž chápu spíše jako vyjasnění, že se čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice vztahuje i na tělesnou výchovu, která z nějakého důvodu nemusí být „sportem“. Jako příklad mě v tomto směru napadá tělesná výchova bez přímého soutěžního prvku, jako je trénink. Fotbalový trénink by do rozsahu působnosti čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH nepochybně spadal.

27. Jinými slovy by se nemělo vycházet z toho, že cílem použití slovního spojení „provozování sportu nebo tělesná výchova“ bylo vyloučit činnosti, jejichž definičním rysem není tělesný aspekt.

28. Ze systematiky směrnice o DPH jako celku tudíž nelze dovodit, zda činnost, která je založena především na duševní, a nikoliv fyzické námaze, může být „sportem“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice.

Historie

29. Konkrétnější definici nelze vyvodit ani z přípravných prací ke směrnici o DPH. Delegace Spojeného království v protokolu Rady ze dne 17. května 1977 k šesté směrnici Rady 77/388/EHS [29] podotkla, že (nynější) čl. 132 odst. 1 písm. m) a n) by potřeboval konkrétnější definici dotčených činností [30], ale pokud je mi známo, taková definice do směrnice o DPH nikdy nebyla vložena.

Cíle

30. Unijní normotvůrce považuje poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost, za službu ve veřejném zájmu, která by měla být osvobozena od daně. Důvody tohoto osvobození je nadto třeba nahlížet v kontextu čl. 165 odst. 1 druhého pododstavce SFEU, podle kterého Unie přispívá k podpoře evropských hledisek sportu s přihlédnutím k jeho zvláštní povaze, jeho strukturám založeným na dobrovolné činnosti a jeho společenské a výchovné funkci.

28 – K těmto třem sportům se vrátím později.

29 – Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 245, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

30 – Viz Birkenfeld, W., Forst, Ch., Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 3. vyd., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, s. 310.

31. Co se týče běžné praxe v členských státech ohledně toho, zda lze aktivity postrádající tělesný aspekt kvalifikovat jako sport, situace je poměrně různorodá. Hlavním příkladem jsou v tomto směru šachy, které se za sport obecně považují [31], ačkoliv – pokud je mi známo – ne ve Spojeném království.

32. Podíváme-li se na širší kontext, Výbor ministrů Rady Evropy vydal v roce 1992 Chartu sportu [32], která v definici „sportu" odkazuje specificky na „tělesnou činnost".

33. Je pravda, že činnosti Rady Evropy představují referenční rámec pro činnosti EU. Nejenže má EU obecnou povinnost navázat veškerou účelnou spolupráci s Radou Evropy [33], má i konkrétní povinnost podporovat spolupráci v oblasti sportu [34] a kultury [35]. Co se týče sportu, Rada Evropy je podle čl. 165 odst. 3 SFEU „příslušnou mezinárodní organizací".

34. I přesto nic nenasvědčuje tomu, že unijní normotvůrce měl v úmyslu provázat výraz uvedený ve směrnici o DPH a výraz uvedený v Chartě sportu z roku 1992.

35. Bridž se považuje za sport v rámci programu Erasmus+. Z tohoto programu lze financovat i činnosti, které nejsou nutně osvobozeny od DPH. Jinými slovy, definice sportu sice musí být pro účely směrnice o DPH autonomní [36], v právu Evropské unie však daný pojem nutně nemá všeobecně přijímaný význam. Podle mého názoru nemůžeme dospět k závěru, že by Rada Evropy nebo politické orgány EU používaly jednu definici sportu, která by byla univerzální pro všechny právní akty, a to zejména proto, že definice daného pojmu může záviset na účelu předmětného aktu.

36. Nejde tedy o to, zda musí sport podle některých definic zahrnovat aspekt tělesného úsilí či námahy, ale spíše o to, zda musí činnosti, které jsou osvobozeny od DPH ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH jakožto „sport", nutně zahrnovat i aspekt tělesného úsilí či námahy. Nyní tedy uvedu klíčové prvky definice pojmu „sport" pro účely čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice od DPH, které odráží celkový účel tohoto ustanovení v rámci systematiky zmíněné směrnice.

Pokus o definici sportu [37]

37. Význam pojmu „sport" se od prvních Olympijských her ve starověkém Řecku do 21. století podstatně změnil. Když byl tento pojem ve 14. století zaveden do anglického jazyka, „sport" původně znamenal „volný čas". Až později začal být spojován s fyzickou aktivitou, kterou se procvičuje tělo podle stanovených pravidel [38]. Tato definice, která je jak vidno výše, stále široce přijímána, však v žádném případě není univerzální.

31 – Pokud vím, šachy se považují za sport v Dánsku, Belgii, Itálii, Francii a Rakousku. V Německu se šachy za sport nepovažují, ale vztahují se na ně stejná osvobození podle § 52. Abs 2. německého Abgabenordnung. Bridž se tam na základě rozsudku Finanzgericht Köln 13 K K3949/09 ze dne 17. října 2013 za sport nepovažuje, ale je vykládán jako součást „kultury", aby se na něj mohla vztahovat stejná osvobození od daně.

32 – Doporučení Výboru ministrů členským státům R (92) 13 REV týkající se revidovaného znění Evropské charty sportu přijaté Výborem ministrů dne 24. září 1992 na 480. zasedání zástupců ministrů a revidované na jejich 752. zasedání dne 16. května 2001, čl. 2 písm. a). Je třeba poukázat na to, že Charta podle svého čl. 2 písm. b) doplňuje etické zásady a politické orientace obsažené v: 1. Evropské úmluvě k diváckému násilí a nevhodnému chování při sportovních utkáních, zvláště při fotbalových zápasech; 2. Antidopingové úmluvě. Oba zmíněné dokumenty se týkají otázek, které souvisejí především se sportem coby fyzickou aktivitou na profesionální úrovni.

33 – Viz čl. 220 odst. 1 SFEU.

34 – Viz čl. 165 odst. 3 SFEU.

35 – Viz čl. 167 odst. 3 SFEU.

36 – Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že osvobození od daně upravená ve zmíněném článku představují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy, viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17).

37 – McBride, F., „Toward a non-definition of sport", Journal of the Philosophy of Sport, roč. 2, 1. vydání, 1975, 4–11., uvádí, že pro filozofické účely není definice „sportu" nezbytná. Vzhledem k tomu, že se v této věci zabýváme poněkud přízemnější problematikou směrnice o DPH, obávám se, že se o definici pojmu „sport" musíme pokusit.

38 – Harper, Douglas. „sport (n.)". Online Etymological Dictionary (etymologický slovník on-line), k dispozici na http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none.

38. SportAccord International Federations' Union (Rada mezinárodních sportovních organizací Sportaccord) [39], Mezinárodní federace univerzitního sportu [40] a Mezinárodní olympijský výbor [41] totiž mezi sporty výslovně řadí i duševní sporty nebo podporují aktivity bez tělesného aspektu. Nejlepším příkladem jsou v tomto směru šachy. Není-li tělesný aspekt nezbytný, sport je definován prvkem soutěžení a tím, že vybavení neposkytuje toliko jeden dodavatel [42], čímž jsou vyloučeny činnosti, které nejsou široce ukotveny v občanské společnosti, jako například komerční výrobky na trhu navržené firmami pouze za účelem spotřeby (například videohry).

39. Tyto definice sice podle mého názoru nelze použít k vyčerpávajícímu vymezení pojmu „sport" uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, slouží však jako dobrý výchozí bod. Z mezinárodního statutu uznaného Mezinárodním olympijským výborem či SportAccord lze usuzovat na určitou míru akceptace ze strany veřejnosti a může z něj plynout, že jsou všeobecně považovány za aktivity podobné uznávaným sportům. Pro účely odpovědi na otázku položenou předkládajícím soudem je tedy třeba poznamenat, že uznání ze strany mezinárodních sportovních asociací by ve světle kritéria srovnatelnosti zakotveného ve věci Rank Group [43] mělo být relevantní pro to, zda lze určitou činnost v zásadě považovat za sport.

40. Připomínám, že Mezinárodní olympijský výbor zahrnuje mezi aktivity, které mají olympijský status, i netělesný sport šachy [44]. Z toho dovozuji, že k tomu, aby byla určitá činnost uznána jako sport, nemusí mít nutně tělesný aspekt. Jen takový závěr se mi jeví jako logický. Povinný tělesný aspekt by *ipso facto* vyloučil řadu aktivit, které se všeobecně považují za sport, ačkoliv je u nich tělesný aspekt více než okrajový, a o jejich klasifikaci coby sportu není pochyb. V tomto ohledu mě napadá střelba nebo lukostřelba.

41. Pojem „sport" je však třeba vykládat i ve světle účelu osvobození od daně podle směrnice o DPH. Jak je uvedeno v názvu kapitoly 2 hlavy IX této směrnice („Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu"), pokud se má na určitou činnost vztahovat osvobození, měla by být ve veřejném zájmu.

42. Většina činností, které se běžně považují za sport, mají podle mého názoru v tomto směru společné, že 1) vyžadují určité úsilí k překonání nějaké výzvy či překážky (a nejsou tudíž čistě rekreační) [45], ať už tato výzva spočívá v soutěžení se soupeřem nebo překonávání individuálních tělesných či duševních limitů, 2) překonáváním těchto výzev či překážek se i) procvičuje určitá tělesná nebo duševní dovednost ii) což je přínosem pro tělesnou či duševní pohodu osob, které sport provozují, a 3) takové činnosti obvykle nejsou provozovány ve výhradně komerčních souvislostech. A nakonec 4) okolností, z níž lze usuzovat na existenci „sportu", je i způsob, jak danou činnost vnímá veřejnost (na určitém místě) nebo její mezinárodní uznání. Jinými slovy, „sport" ve smyslu směrnice je třeba chápat tak, že představuje procvičování duševní nebo fyzické zdatnosti, které je všeobecně prospěšné pro zdraví a pohodu člověka; v opačném případě by nebyl v souladu s účelem osvobození od daně uvedených v kapitole 2 hlavě IX směrnice o DPH [46].

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

40 – Viz internetové stránky Mezinárodní federace univerzitního sportu, k dispozici na http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess.

41 – Viz zahrnutí bridže a šachů mezi sporty uznané Mezinárodním olympijským výborem, https://www.olympic.org/recognised-federations.

42 – Viz „Definition of Sport", SportAccord International Federations' Union, Ženeva, 2016, viz http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

43 – Rozsudek ze dne 10. listopadu 2011 (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

44 – Seznam uznaných sportů, Mezinárodní olympijský výbor, https://www.olympic.org/recognised-federations.

45 – Viz rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko (C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 24).

46 – Odlišnou problematikou, kterou nelze řešit v rámci posuzované věci, je otázka, zda může být od daně osvobozena pouze činnost, která je v souladu s právními předpisy. Co se týče požadavku souladu s právními předpisy a zásady daňové neutrality, viz rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 21).

43. Nakonec bych rád poukázal na kulturní aspekt, který s čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH neodmyslitelně souvisí. Ačkoliv je definice „sportu“ uvedená výše autonomní definicí unijního práva, ze zřetele nelze ztrácet skutečnost, že řada sportů má regionální povahu a není provozována v celé EU. Jedná se například o hurling v Irsku nebo kumoterki [47] v Polsku. Některé sporty jsou rovněž rozšířenější v některých zemích či oblastech. Například ragby hraje více britských či francouzských občanů než polských občanů. Stejně tak i bridž podle mého názoru hraje více lidí ve Spojeném království, Irsku a severních zemích Evropské unie než jinde. Definujeme-li pojem „sport“ autonomním způsobem na unijní úrovni, měli bychom tedy zohlednit i regionální vnímání.

44. Z výše uvedeného vyplývá, že řada činností bude z rozsahu pojmu „sport“ stále vyloučena. Pod tuto definici jednoznačně nespadají hazardní hry, jelikož v nich neexistuje žádná vazba mezi vloženým úsilím a výsledkem, a úkony, o něž zde jde, nevyžadují žádnou duševní ani tělesnou dovednost.

45. Existence určitého tělesného aspektu podle mého názoru není nutná. Je pravda, že pod definici sportu bude spadat jen málo netělesných činností, jelikož nesmí být čistě rekreační, musí dosahovat určité úrovně uznání a mít vlastnosti a přínosy související s většinou tělesných sportů, v rozsahu, v němž by se účinky na duševní zdatnost a pohodu měly považovat za zaměnitelné s fyzickou zdatností a pohodou.

46. Na první otázku tedy navrhuji odpovědět tak, že mezi charakteristiky, které musí vykazovat určitá činnost, aby mohla být „sportem“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, nemusí nutně patřit nikoliv nevýznamný tělesný aspekt, jenž je podstatný pro její výsledek. Postačuje, že činnost má významný duševní aspekt, který je podstatný pro její výsledek.

Otázka 2: Bridž

47. Druhou otázkou se předkládající soud táže na to, zda lze jako sport ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH kvalifikovat sportovní bridž.

48. Posouzení otázky, zda je sportovní bridž „sportem“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, a to ve světle zásad uvedených v bodě 42 tohoto stanoviska, přísluší v konečném důsledku předkládajícímu soudu, který má jako jediný pravomoc posoudit skutkové okolnosti a vyložit vnitrostátní právní předpisy.

49. Na základě uvedených informací bych ovšem navrhoval odpovědět, že ano.

50. Bridž není hazardní hra a podle všeho jeho zařazení jako sportu ani neodporuje výše vymezeným zásadám. Skutečnost, že podle skutkových okolností, které uvedl předkládající soud, se turnaje konají na mezinárodní úrovni a výsledky hry podle všeho přímo odvisí od dovednosti a tréninku věnovanému této činnosti, nasvědčuje tomu, že bridž je sportem. Soutěžení ve sportovním bridži vyžaduje značné duševní úsilí a trénink.

51. Sportovní bridž je nadto všeobecně uznáván jako sport na mezinárodní úrovni, mimo jiné proto, že se jej Mezinárodní olympijský výbor v roce 1998 rozhodl klasifikovat jako sport. Nyní mu byl dokonce přiznán olympijský status [48], což znamená, že v roce 2020 bude na programu Olympijských her.

52. Tomu, že sportovní bridž představuje pro účely daného případu „sport“, nasvědčuje nakonec i skutečnost, že náhoda hraje při získávání bodů poměrně malou roli.

47 – Sáně a lyže jsou taženy koňmi. Provozované zejména v oblasti Zakopaného.

48 – Viz https://www.olympic.org/recognised-federations.

Závěry

53. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství)] (Spojené království) odpověděl takto:

„1) Mezi charakteristiky, které musí vykazovat určitá činnost, aby mohla být ‚sportem' ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen ‚směrnice o DPH'), nemusí nutně patřit tělesný aspekt.

2) Sportovní bridž, jakožto činnost, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, je ‚sportem' ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH."