

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 15. června 2017(1)

Věc C-90/16

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. – Nebo? 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 daní ve veřejném zájmu“. Článek 132 zní následovně:

„1. členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

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 daní 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 daní 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 předložené otázky

5. Bridž je zdvihová karetní hra pro čtyři hráče ve dvou soupeřících družstvech, při němž spoluhráči sedí u stolu naproti sobě. Hra má čtyři fáze: rozdání karet, licitace, sehračka 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 balíkem 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. Jejímí 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 předem 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 zamítl. 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 předložené 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 předem DPH jsou všechna plnění. Taková osvobození od daně, jaká jsou uvedena v článku 132 této směrnice, musí být nahlížena jako výjimka z tohoto pravidla.

– *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 ?látku 132 této sm?rnice od dan? osvobodit musí. To znamená, že osvobození uvedených pln?ní od DPH je v unijním zájmu. Rovn?ž to znamená, že a?koliv je t?eba osvobození od dan? aby výjimku z obecného pravidla vykládat restriktivn?, tento unijní zájem nelze ztrácet ze z?etele. Uplatní se zde tudíž jiná východiska než v p?ípad? od?vodn?ní nebo kategorických požadavk? v rámci unijních základních svobod a souvisejících harmoniza?ních opat?ení, v souvislosti s nimiž mají ?lenské státy prostor pro uvážení. Co se tý?e ?l. 132 odst. 1 písm. m) sm?rnice o DPH, ?lenské státy žádný rozhodovací prostor nemají. Jsou-li spln?ny podmínky tohoto ustanovení, ?lenské státy musí pln?ní osvobodit. Taková povinnost ?lenských stát? je nadto nezbytná pro zajišt?ní jednotného uplat?ování osvobození od dan? v celé Evropské unii.

15. Soudní dv?r se výkladem osvobození od dan? podle sm?rnice o DPH a jí p?edcházejících právních p?edpis? zabýval již n?kolikrát. Tyto p?ípady lze rozd?lit do t?í kategorií.

16. Zaprvé jde o otázky týkající se osob povinných k dani, na n?ž se vztahuje osvobození od dan?. Podle ustálené judikatury Soudního dvora v tomto sm?ru platí, že zásada da?ové neutrality vyžaduje, aby ?lenské státy v souvislosti s osvobozením od dan? neumož?ovaly rozlišování na základ? právní formy nebo formy organizace, která uskuteč?uje dané pln?ní(5).

17. Zadruhé, Soudní dv?r se zabýval otázkou, zda se osvobození vztahuje i na ?innost, která souvisí s osvobozenou ?inností. Soudní dv?r konstatoval, že nájem (v?c Stockholm Lindöpark(6)) a pacht (v?c Turn- und Sportunion Waldburg(7)) nemovitosti p?ímo nesouvisí s provozováním sportu, a od DPH proto nejsou osvobozeny, zatímco poskytnutí h?iš? nebo rozhod?ího jsou pro provozování sportu nezbytné(8), a od DPH tudíž osvobozeny jsou.

18. Zat?etí Soudní dv?r rozhodl i o otázce, jaký druh ?innosti lze považovat za sport. Ve v?ci Žamberk(9) konstatoval, že osvobozeny od dan? jsou neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není sout?ž. Ve v?ci Komise v. Nizozemsko(10) shledal, že za sportovní aktivitu nelze považovat pronájem rekrea?ních lodí, jelikož mohou mít ?ist? rekrea?ní ú?el(11). V této v?ci ovšem nešlo o definici sportu jako takového, jelikož nebylo zpochybn?no, že plavba m?že být sportem.

– *Další vybrané p?ípady osvobození od dan? podle sm?rnice o DPH*

19. Ve v?ci Rank Group(12) Soudní dv?r konstatoval, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dv?ma službami, které jsou z pohledu spot?ebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné pot?eby, sta?í ke konstatování porušení zásady da?ové neutrality v souvislosti s osvobozením her stanoveným v ?l. 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH(13). Otázka, zda p?edm?tná ?innost p?edstavovala „sázky, loterie a další formy her“, tedy závisela na p?ístupu orientovaném na trhu: pokud spot?ebitelé považují služby za podobné, je nutno je zdanit stejným zp?sobem.

20. Pokud jde o osvobození léka?ských služeb, Soudní dv?r v rané fázi vysv?tlil, že na služby poskytované veteriná?i(14), biologické analýzy genetické p?íbuznosti(15) a skladování kmenových bun?k pro potenciální budoucí lé?bu(16) se definice osvobození od DPH v ?l. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) nevztahuje, kdežto domácí opatrování poskytované zdravotními sestrami(17), léka?ské rozborý provád?né soukromými za?ízeními(18) a vyjmutí a kultivace bun?k kloubní chrupavky(19) pod definici léka?ské pé?e spadají(20). Z t?chto p?ípad? lze vyvodit, že pojem „léka?ská pé?e“ není namíst? vykládat obzvláš? restriktivn?, jelikož osvobození ?inností úzce souvisejících s nemocni?ní a léka?skou pé?í má zajistit, aby využívání takové pé?e nebránilo zvýšené výdaje(21).

21. Z výše uvedené judikatury dovozují, že pojem „sport“ uvedený v ?l. 132 odst. 1 písm. m) sm?rnice o DPH by m?l být vykládán restriktivn?, ovšem s p?ihlédnutím k ú?elu 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).

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 spjaté, 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 soudržnost, 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“, aťkoliv 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 spadl.

27. Jinými slovy by se nemělo vycházet z toho, že cílem použití slovního spojení „provozování sportu nebo tělesná výchova“ bylo vyloučit činnosti, jejichž definitivním 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 právních 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 působí k podpoře evropských hledisek sportu s přihlédnutím k jeho zvláštní povaze, jeho strukturám založeným na dobrovolné činnosti a jeho společenské a výchovné funkci.
31. Co se týče běžné praxe v členských státech ohledně toho, zda lze aktivity postrádající tělesný aspekt kvalifikovat jako sport, situace je poměrně roznorodá. Hlavním příkladem jsou v tomto směru šachy, které se za sport obecně považují(31), aťkoliv – 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 předmetného 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 starověku 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.

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 obchodské 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 ní 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 dovozují, 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, aťkoliv je u nich tělesný aspekt více než okrajový, a o jejich klasifikaci coby sportu není pochyb. V tomto ohledu mě napadá stěelba nebo lukostelba.

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 určitě 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 hlavy IX směrnice o DPH(46).

43. Nakonec bych rád poukázal na kulturní aspekt, který s čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o

DPH neodmysliteln? souvisí. A?koliv je definice „sportu“ uvedená výše autonomní definicí unijního práva, ze z?etele nelze ztrácet skute?nost, že ?ada sport? má regionální povahu a není provozována v celé EU. Jedná se například o hurling v Irsku nebo kumoterki(47) v Polsku. N?které sporty jsou rovn?ž rozší?en?jší v n?kterých zemích ?i oblastech. Například ragby hraje více britských ?i francouzských ob?an? než polských ob?an?. Stejn? 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 zp?sobem na unijní úrovni, m?li bychom tedy zohlednit i regionální vnímání.

44. Z výše uvedeného vyplývá, že ?ada ?inností bude z rozsahu pojmu „sport“ stále vylou?ena. Pod tuto definici jednozna?n? nespádají hazardní hry, jelikož v nich neexistuje žádná vazba mezi vloženým úsilím a výsledkem, a úkony, o n?ž zde jde, nevyžadují žádnou duševní ani t?lesnou dovednost.

45. Existence ur?itého t?lesného aspektu podle mého názoru není nutná. Je pravda, že pod definici sportu bude spadat jen málo net?lesných ?inností, jelikož nesmí být ?ist? rekrea?ní, musí dosahovat ur?ité úrovn? uznání a mít vlastnosti a p?ínosy související s v?tšinou t?lesných sport?, v rozsahu, v n?mž by se ú?inky na duševní zdatnost a pohodu m?ly považovat za zam?nitelné s fyzickou zdatností a pohodou.

46. Na první otázku tedy navrhuji odpov?d?t tak, že mezi charakteristiky, které musí vykazovat ur?itá ?innost, aby mohla být „sportem“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) sm?rnice o DPH, nemusí nutn? pat?it nikoliv nevýznamný t?lesný aspekt, jenž je podstatný pro její výsledek. Posta?uje, že ?innost má významný duševní aspekt, který je podstatný pro její výsledek.

Otázka 2: Bridž

47. Druhou otázkou se p?edkládající soud táže na to, zda lze jako sport ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) sm?rnice o DPH kvalifikovat sportovní bridž.

48. Posouzení otázky, zda je sportovní bridž „sportem“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) sm?rnice o DPH, a to ve sv?tle zásad uvedených v bod? 42 tohoto stanoviska, p?ísluší v kone?ném d?sledku p?edkládajícímu soudu, který má jako jediný pravomoc posoudit skutkové okolnosti a vyložit vnitrostátní právní p?edpisy.

49. Na základ? uvedených informací bych ovšem navrhoval odpov?d?t, že ano.

50. Bridž není hazardní hra a podle všeho jeho za?azení jako sportu ani neodporuje výše vymezeným zásadám. Skute?nost, že podle skutkových okolností, které uvedl p?edkládající soud, se turnaje konají na mezinárodní úrovni a výsledky hry podle všeho p?ímo odvisí od dovednosti a tréninku v?novanému této ?innosti, nasv?d?uje tomu, že bridž je sportem. Sout?žení ve sportovním bridži vyžaduje zna?né duševní úsilí a trénink.

51. Sportovní bridž je nadto všeobecn? 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 p?iznán olympijský status(48), což znamená, že v roce 2020 bude na programu Olympijských her.

52. Tomu, že sportovní bridž p?edstavuje pro ú?ely daného p?ípadu „sport“, nasv?d?uje nakonec i skute?nost, že náhoda hraje p?i získávání bod? pom?rn? malou roli.

Záv?ry

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.“

1 Původní jazyk: angličtina.

2 von 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“).

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.

5 Viz rozsudek ze dne 14. března 2013, Komise v. Francie (C-216/11, 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 odst. 1 písm. f) směrnice 77/388.

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. ?ervna 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 Složit?jší 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 nejednozna?ná ohledn? nezbytnosti t?lesného aspektu, pochází totiž z Merriam-Webster Dictionary (slovník amerického nakladatelství Merriam-Webster), jenž nabízí t?i definice, z nichž pouze jedna odkazuje na „t?lesnou ?innost 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 M?j p?eklad definice „?wiczenia i gry maj?ce na celu rozwijanie sprawno?ci fizycznej i d?zenie we wspó?zawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, viz <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.
- 26 M?j p?eklad definice „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, viz <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.
- 27 M?j p?eklad 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>.
- 28 K t?mto t?em sport?m se vrátím pozd?ji.
- 29 Sm?rnice ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 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 Pokud vím, šachy se považují za sport v Dánsku, Belgii, Itálii, Francii a Rakousku. V N?mecku se šachy za sport nepovažují, ale vztahují se na n? stejná osvobození podle § 52. Abs 2. n?meckého Abgabenordnung. Bridž se tam na základ? rozsudku Finanzgericht Köln 13 K K3949/09 ze dne 17. ?íjna 2013 za sport nepovažuje, ale je vykládán jako sou?ást „kultury“, aby se na n?j mohla vztahovat stejná osvobození od dan?.
- 32 Doporuení Výboru ministr? ?lenským stát?m R (92) 13 REV týkající se revidovaného zn?ní Evropské charty sportu p?ijaté Výborem ministr? dne 24. září 1992 na 480. zasedání zástupc? ministr? a revidované na jejich 752. zasedání dne 16. kv?tna 2001, ?l. 2 písm. a). Je t?eba poukázat na to, že Charta podle svého ?l. 2 písm. b) dopl?uje etické zásady a politické orientace obsažené v: 1. Evropské úmluv? k diváckému násilí a nevhodnému chování p?i sportovních utkáních, zvlášt? p?i fotbalových zápasech; 2. Antidopingové úmluv?. Oba zmín?né dokumenty se týkají otázek, které souvisejí p?edevším 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 daní upravená ve zmíněném článku představují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílem 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 pozemnější 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>.

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 daní 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).

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

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