

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 15. juunil 2017(1)

Kohtuasi C-90/16

The English Bridge Union Limited

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)
(Ühendkuningriik))

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Artikli 132 lõike 1 punkt m – Maksuvabastused – Otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused – Mõiste „sport“ – Turniiribridž

Sissejuhatus

1. „Vaata näiteks protsesse, mida me nimetame „mängudeks“. Ma pean silmas lauamänge, kaardimänge, pallimänge, võistlusmänge ja nii edasi. Mis on neil kõigil ühist? – Ära ütle: „Neil peab midagi ühist olema, muidu neid ei nimetataks „mängudeks“, vaid vaata, kas neil kõigil on midagi ühist. – Sest kui sa neid vaatad, siis sa ei näe küll midagi, mis oleks ühine neile kõigile, aga sa näed koguni tervet rida sarnasusi ja sugulusi. Nagu öeldud: ära mõtle, vaid vaata!“ (2)

2. Käesolev Upper Tribunal'i (Tax and Chancery Chamber) (Ühendkuningriik) (teise astme kohus) eelotsusetaotlus tõstatab probleeme, mis on võrreldavad nendega, millega oli silmitsi Wittgenstein, kui ta üritas leida ühiseid tunnuseid, mis määratlevad tegevuse „mänguna“. Praegu ei ole määratletav mõiste mitte „mängud“, vaid „sport“, et teha kindlaks, kas bridž on käibemaksuvabastuse kohaldamisel „sport“ või mitte.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ(3) IX jaotise 2. peatükk kannab pealkirja „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Selle artikkel 132 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) poliitilistel, ametiühingutega seotud, usulistel, patriootlikel, filosoofilistel, heategevuslikel või kodanikega seotud eesmärkidel tegutsevate mittetulundusühingute poolt nende eeskirjade kohaselt kehtestatud liikmemaksu eest teenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne oma liikmetele, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist;

m) otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;

n) teatavate kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomases liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt;

[...]

Ühendkuningriigi õigus

4. 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „käibemaksuseadus“) 9. lisa 10. rühmas on sätestatud teatavate spordiga seotud teenuste asjakohane maksuvabastus:

„10. rühm: sport, spordivõistlused ja kehakultuur

[...]

1. Spordivõistlusel või füüsilises vabaajategevuses osalemise õiguse andmine, kui selle õiguse andmise eest saadava tasu puhul on tegemist rahaga, mida kasutatakse täies ulatuses auhinna või auhindade andmiseks sellel võistlusel.

2. Sellisel võistlusel osalemise õiguse andmine spordi või füüsilise vabaajategevuse eesmärgil asutatud õigustatud organisatsiooni poolt.

3. Teenused, mida õigustatud organisatsioon osutab isikule ja mis on otseselt seotud viimase harrastatava spordi või kehakultuuriga ja selle jaoks vajalik.“

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

5. Bridž on tihide võtmisega kaardimäng, milles osalevad neli mängijat kahe omavahel võistleva paarina, kusjuures partnerid istuvad lauas teineteise vastas. Ühes partiis on neli etappi: kaartide väljajagamine, pakkumine, kaartide käimine ja tulemuste arvestamine. Bridži mängivad kogu maailmas miljonid inimesed klubides, turniiridel, internetis ja sõprade seltsis.

6. Klubides ja turniiridel mängitakse enamasti turniiribridži, milles iga mängija kaardid igas partiis jäävad samaks, nii et iga partneripaar mängib järjest samade kaartidega nagu nende kaasvõistlejad teistes laudades ning tulemusi arvestatakse suhtelise edu põhjal.

7. Seda bridži vormi mängitakse ülemaalistel ja rahvusvahelistel võistlustel.

8. The English Bridge Union (Inglise bridžiliit, edaspidi „EBU“) on turniiribridži ülemaaline organisatsioon Inglismaal. Selle osanikud on krahvkondade bridžiorganisatsioonid. Organisatsioon korraldab turniiribridži turniire ja võtab mängijatelt neil osalemise eest osalustasu. Seda osalustasu

maksustatakse Ühendkuningriigi käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksuga.(4)

9. EBU nõudis Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsilt (maksu- ja tolliamet) tagasi kõnealustelt osalustasudelt makstud käibemaksu, väites, et nende tasude suhtes kehtib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m kohane käibemaksuvabastus. Maksuamet keeldus 12. veebruari 2014. aasta otsusega nõuet rahuldamast. EBU vaidlustas selle otsuse kohtus. First-tier Tribunal (esimese astme kohus) jättis EBU kaebuse rahuldamata, kuid andis loa esitada apellatsioonkaebus Upper Tribunal'ile (teise astme kohus). Pärast 14. juulil 2015 toimunud kohtuistungit leidis Upper Tribunal (teise astme kohus) 23. juulil 2015, et apellatsioonkaebuse lahendamiseks on tal vaja otsust artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendamise küsimuses. 1. septembril 2015 esitas Upper Tribunal Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Millised olulised tunnused peavad tegevusel olema, et see oleks „sport“ nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ [käibemaksudirektiiv] artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses? Eeskätt: kas tegevus peab sisaldama olulist (või mitte ebaolulist) kehalist osa, millest tulemus oleneb, või piisab sellest, kui tegevus sisaldab olulist vaimset osa, millest tulemus oleneb?

2. Kas turniiribridž on „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses?“

10. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 15. veebruaril 2016. Kirjalikud seisukohad esitasid Ühendkuningriigi ja Madalmaade valitsus ning Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis toimus 2. märtsil 2017, osalesid EBU, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon.

Analüüs

Esimene küsimus: „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m: kehaline ja/või vaimne?

11. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas tunnused, mis peavad tegevusel olema, et see oleks „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses, peavad sisaldama olulist kehalist osa, millest tulemus oleneb, või piisab sellest, kui tegevus sisaldab olulist vaimset osa, millest tulemus oleneb.

12. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“.

Üldised märkused käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastuste ja asjakohase kohtupraktika kohta

13. Käibemaksudirektiiviga loodud ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevate üldeeskirjade kohaselt maksustatakse kõik tehingud käibemaksuga. Sellised maksuvabastused, mis on sätestatud selle direktiivi artiklis 132, on erandid sellest reeglist.

Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastused

14. Käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastused ei ole siiski valikulised. Nagu nähtub kindla kõneviisi kasutamisest, on liikmesriigid kohustatud viidatud direktiivi artiklis 132 loetletud tehingud käibemaksust vabastama. Sellest nähtub, et loetletud tehingute käibemaksuvabastus on ELi huvides. See tähendab ka seda, et kuigi maksuvabastusi kui erandeid üldreeglist tuleb tõlgendada kitsalt, et tohiks seda ELi huvi arvestamata jätta. Olukord on seega teistsugune kui ELi põhivabadustest ja nendega seotud ühtlustamismeetmetest tulenevate põhjenduste või kohustuslike nõuete puhul, milles liikmesriikidel on diskretsiooniõigus. Mis

puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m, siis selles liikmesriikidel tegutsemisruumi ei ole. Kui selle sätte tingimused on täidetud, peavad liikmesriigid tehingud käibemaksust vabastama. Liikmesriikide selline kohustus on lisaks vajalik, et tagada maksuvabastuse ühetaoline kohaldamine kogu Euroopa Liidus.

15. Euroopa Kohtul on korduvalt palutud tõlgendada käibemaksudirektiivis ja enne seda kehtinud õigusaktides sätestatud maksuvabastusi. Kohtuasjad võib jagada kolme kategooriasse.

16. Esiteks on juhtumid, mis käsitlevad küsimusi seoses sellega, millistele maksukohustuslastele maksuvabastus laieneb. Euroopa Kohus on väljakujunenud praktikas selle kohta leidnud, et neutraalse maksustamise põhimõtte nõuab, et liikmesriigid ei võimaldaks maksuvabastuse andmisel tehingu sooritaja juriidilisest või organisatsioonilisest vormist sõltuvaid erisusi.(5)

17. Teiseks on Euroopa Kohus käsitlenud küsimust, kas teatav käibemaksust vabastatud tegevusega seotud tegevus on samuti maksuvabastusega hõlmatud. Euroopa Kohus on kohtuotsuses Stockholm Lindöpark(6) leidnud, et kinnisasja rendileandmine, ja kohtuotsuses Turn- und Sportunion Waldburg(7), et kinnisasja üürileandmine ei ole spordiga otseselt seotud ja seega käibemaksust vabastatud, ent väljaku või kohtuniku kasutamine on spordiga tegelemiseks tingimata vajalik(8) ja seega käibemaksuvabastusega hõlmatud.

18. Kolmandaks on Euroopa Kohus teinud otsuse selle kohta, milliseid tegevusi saab pidada spordiks. Kohtuotsuses Žamberk(9) leidis Euroopa Kohus, et organiseerimata ja ebakorrapärane sporditegevus, mille eesmärk ei ole võistlemine, kuulub maksuvabastuse alla. Kohtuotsuses komisjon vs. Madalmaad(10)leidis Euroopa Kohus, et lõbusõidupaatide üürimist ei saa võrdsustada sporditegevusega, sest nende otstarve võib olla pelgalt vaba aja veetmine.(11) See juhtum ei puudutanud siiski spordi kui sellise määratlust, kuna vaidlust ei olnud selle üle, kas paadisõit võib olla sport.

Muud käibemaksudirektiivis sätestatud valitud maksuvabastused

19. Kohtuotsuses Rank Group(12) leidis Euroopa Kohus, et kui kaht teenust, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, siis sellest piisab, et tuvastada neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine seoses käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis i sätestatud hasartmängude maksuvabastusega.(13) Küsimus, kas kõnealune tegevus kujutas endast „kihlvedusid, loteriid ja muid hasartmänge“, sõltus seega turupõhisest lähenemisviisist: kui kliendid peavad teenuseid sarnaseks, tuleb neid maksustada ühtmoodi.

20. Seoses meditsiiniteenuste maksuvabastustega selgitas Euroopa Kohus varakult, et veterinaarkirurgide osutatavad teenused,(14) geneetiliste sarnasuste bioloogiline analüüs(15) ja tüvirakkude säilitamine võimalikuks raviotstarbeliseks kasutamiseks tulevikus(16) ei ole hõlmatud artikli 132 lõike 1 punktis b ja/või punktis c sätestatud käibemaksuvabastuste määratlusega, samal ajal kui meditsiiniõdede osutatavad koduhooldusteenused,(17) eraettevõtjate tehtavad meditsiinianalüüsid(18) ning kõhrkudedest liigesekõhre rakkude eraldamine ja kasvatamine(19) kuuluvad meditsiinilise abi määratluse alla.(20) Nende juhtumite põhjal võib eeldada, et mõistet „meditsiiniline abi“ ei tule tõlgendada väga kitsalt, sest haiglaravi ja meditsiinilise abiga otseselt seotud tegevuste maksuvabastuse eesmärk on tagada, et suurenevad kulud ei takistaks nende kasutamist.(21)

21. Eespool viidatud kohtupraktika põhjal teen järelduse, et mõistet „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m tuleks tõlgendada kitsalt, kuid siiski maksuvabastuse otstarvet ja eesmärki silmas pidades.

22. Mõistet „sport“ ei ole direktiivis 2006/112 määratletud. Samuti puudub mõiste „sport“ liiduülene kõikehõlmav määratlus, mida kohaldataks ELis iga esmase ja teisese õiguse akti puhul. Seetõttu peame kasutama klassikalist tõlgendusviisi sõnastuse, süsteemi (ehk üldise ülesehituse), tausta/eesmärkide (ehk sisu) ja ajaloo põhjal.

Sõnastus

23. Selge määratluse puudumise korral tuleb tõlgendamisel lähtuda mõiste „sport“ tavatähendusest. Autoriteetsed sõnaraamatud pakuvad määratlusi, mis kooskõlas meie intuitsiooniga nõuavad selgelt kehalist osa. Piisab, kui kontrollida määratlusi, mida siinpool Atlanti(22) pakuvad *Oxford Advanced Learner's Dictionary* („kehalist pingutust või oskust nõudev meelelahutuslik tegevus, mida tavaliselt harrastatakse üksinda eriomases kohas ja kindlate reeglite kohaselt“)(23), *Cambridge Dictionary* („kehalist pingutust ja oskust nõudev mäng, võistlus või tegevus, mida mängitakse või harrastatakse reeglite kohaselt meelelahutuslikul eesmärgil ja/või tööna“)(24), Poola *Słownik j?zyka polskiego* (poola keele sõnaraamat), PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe („harjutused ja mängud vormi arendamiseks ja võistluslik võimalikult heade tulemuste poole püüdlemine“),(25) Prantsuse *Larousse* („kehaline tegevus kehalise seisundi parandamiseks“)(26) või Saksa *Duden* („teatavate reeglite kohane [võistluslik] kehaline tegevus kehaliste harjutuste sooritamiseks“).(27)

Ülesehitus

24. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m on viidatud „spordile või kehakultuurile“. Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon väidavad, et sättes sisalduv viide „sport või kehakultuur“ tähendab, et kehaline osa on vajalik ka mõiste „sport“ puhul. Seda võiks sõna „või“ kasutamisest tõesti järeldada, kui tõlgendada seda nii, et mõiste „kehakultuur“ on mõistest „sport“ laiema ulatusega selles mõttes, et igasugusel spordil peab olema kehaline osa. Seega võib järeldada, et seadusandja jaoks olid „spordi“ ja „kehakultuuri“ mõisted kui mitte sünonüümid, siis vähemalt lähedalt seotud.

25. See väide ei ole minu arvates siiski veenev.

26. Asjaolu, et ELi seadusandja lisas „spordi“ ja „kehakultuuri“ samasse sättesse, näitab minu arvates ainult seda, et need mõisted on ühel või teisel moel – mitte tingimata „kehalise“ osa kaudu – seotud. Seoseks võis sama hästi olla „kehakultuuri“ „kultuuri“ aspekt või mõni muu mõlema mõiste ühisosa, nagu kasu tervisele, ühtekuuluvustunne või korralduslikud küsimused, või eesmärk tagada, et tegevused, mille kehaline osa on kaheldav, kuid mida peetakse üldiselt „spordiks“, nagu laskmine, vibulaskmine või male, oleksid määratlusega hõlmatud(28) – või lihtsalt ELi seadusandja kavatsus tagada, et „kehakultuur“, mis küll tavaliselt võistluselementi ei sisalda, kuuluks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m alla. Mina saan sellest eristusest tegelikult aru nii, et see selgitab pigem, et kehakultuur, mis mingil põhjusel ei ole „sport“, on viidatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga m samuti hõlmatud. Selle kohta võib näiteks tuua sellise kehalise tegevuse, mille puhul otsene võistluselement puudub, näiteks treeningu. Niisiis nt jalgpallitreening kuuluks kindlasti käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m alla?

27. Teisisõnu ei tohiks eeldada, et mõistete „sport või kehakultuur“ kasutamise eesmärk oli välistada tegevused, mille tunnusjoonte seas ei ole kehalist osa.

28. Järelikult jätab käibemaksudirektiivi ülesehitus tervikuna lahtiseks, kas tegevus, mis põhineb peamiselt vaimsel, mitte kehalisel pingutusel, saab olla „sport“ selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses.

Ajalugu

29. Täpsemat määratlust ei ilmne ka käibemaksudirektiivi ettevalmistavatest materjalidest. Ühendkuningriigi delegatsioon märkis 17. mai 1977. aasta nõukogu istungi protokollis nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(29) kohta, et (nüüdsetes) artikli 132 lõike 1 punktides m ja n tuleks asjaomased tegevused täpsemalt määratleda(30), kuid minule teadaolevalt ei ole sellist määratlust käibemaksudirektiivi kunagi lisatud.

Eesmärgid

30. ELi seadusandja peab otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavaid teenuseid, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele, avalikes huvides olevateks teenusteks, mis vääriavad maksuvabastust. Lisaks tuleb selle maksuvabastuse eesmärgi taustana arvestada ELTL artikli 165 lõike 1 teist lõiku, mille kohaselt liit panustab Euroopa spordiküsimuste edendamisse, võttes arvesse spordi eripära, vabatahtlikkusel põhinevaid struktuure ning selle sotsiaalset ja kasvatuslikku funktsiooni.

31. Kui heita pilk liikmesriikides levinud tavale seoses sellega, kas kehalise osata tegevused võivad kvalifitseeruda spordiks, ilmneb üsna ebaühtlane pilt. Ilmekaim näide selle kohta on male, mida peetakse laialdaselt spordiks,(31) olgugi et Ühendkuningriigis see mulle teadaolevalt nii ei ole.

32. Kui vaadata laiemat tausta, siis koostas Euroopa Nõukogu ministrite komitee 1992. aastal spordiharta,(32) milles on „sport“ konkreetselt määratletud „kehalise tegevusena“.

33. On tõsi, et Euroopa Nõukogu tegevus on ELi tegevuse võrdlusalus. ELil ei ole üksnes üldine kohustus võtta kasutusele kõik asjakohased koostöövormid Euroopa Nõukoguga,(33) vaid ka konkreetne kohustus edendada koostööd spordi(34) ja kultuuri(35) valdkonnas. Seoses spordiga on Euroopa Nõukogu ELTL artikli 165 lõike 3 sõnastuse kohaselt „pädev rahvusvaheline organisatsioon“.

34. Ometi ei leidu viidet sellele, et ELi seadusandja oleks kavatsenud käibemaksudirektiivi ja 1992. aasta spordiharta määratluse siduda.

35. Erasmus+ programmi puhul peetakse bridži spordiks. Erasmus+ raames võidakse samavõrd rahastada ka tegevusi, mis ei pruugi olla käibemaksust vabastatud. Teisisõnu – kuigi mõiste „sport“ määratlus peab olema käibemaksudirektiivi kohaldamisel autonoomne,(36) ei ole mõistel Euroopa Liidu õiguses tingimata üldtunnustatud tähendust. Ma ei usu, et saaksime järeldada, et Euroopa Nõukogu või ELi poliitilised institutsioonid kasutavad üht „spordi“ määratlust, mis on ühine kõigile õigusaktidele, eelkõige kui pidada silmas, et selle mõiste määratlus võib sõltuda akti eesmärgist.

36. Praegu ei ole küsimus seega selles, kas sport peab mõne määratluse kohaselt hõlmama kehalist pingutust, vaid pigem kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m kohaselt mõiste „sport“ raames käibemaksust vabastatud tegevused peavad tingimata sisaldama kehalise pingutuse osa. Seepärast käsitleme nüüd käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m kasutatud mõiste „sport“ määratluse olulisi osi, mis kajastavad selle sätte üldeesmärki kõnealuse direktiivi ülesehituses.

Mõiste „sport“ määratlemine(37)

37. Mõiste „sport“ tähendus on antiikajast, mil Kreekas toimusid esimesed olümpiamängud, 21. sajandini oluliselt muutunud. Algselt, kui see mõiste 14. sajandil inglise keeles kasutusele võeti, tähendas „sport“ „vabaajategevust“. Alles hiljem hakati seda seostama kehalise tegevusega keha treenimiseks kindlate reeglite kohaselt.(38) See määratlus, mida – nagu eespool näha – ikka veel laialdaselt toetatakse, ei ole siiski üldlevinud.

38. Rahvusvaheliste spordiorganisatsioonide katusorganisatsioon SportAccord International Federations' Union(39), Rahvusvaheline Ülikoolispordiliit (International University Sports Federation)(40) ja Rahvusvaheline Olümpiakomitee(41) hõlmavad sõnaselgelt vaimset sporti või toetavad kehalise osata tegevusi. Parim näide selle kohta on male. Kui kehaline osa ei ole vajalik, määratletakse „sport“ võistlemise kaudu ja asjaoluga, et varustust ei paku ainult üks tarnija(42) – mis välistab tegevused, millel ei ole kodanikuühiskonnas laia kandepinda, nagu turul olevad kommertstooted, mille ettevõtjad on kavandanud pelgalt tarbimiseks (nt videomängud).

39. Minu arvates ei saa neid määratlusi kasutada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m kasutatud mõiste „sport“ ammendavaks piiritlemiseks, kuid need on hea lähtepunkt. Rahvusvahelise Olümpiakomitee ja/või SportAccordi antud rahvusvaheline staatus näitab teatavat omaksvõttu avalikkuse poolt ja võib viidata sellele, et üldiselt peetakse neid väljakujunenud spordialadega sarnaseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastamiseks tasub seega märkida, et võttes arvesse kohtuotsuses Rank Group(43) märgitud võrreldavuse kriteeriumi, peaks rahvusvaheliste spordiühingute tunnustus mõjutama seda, kas tegevust võib põhimõtteliselt pidada spordiks.

40. Olgu märgitud, et Rahvusvaheline Olümpiakomitee on olümpiaalade hulka arvanud mittekehalisi spordialasid, nagu male ja go.(44) Selle põhjal järeldan, et tegevusel ei pea tingimata olema kehalist osa, et seda saaks pidada spordiks. See on minu arvates igati loogiline. Kohustuslik kehaline osa välistaks *ipso facto* mitmesugused tegevused, mida peetakse üldiselt spordiks, kuigi nende kehaline osa on täiesti tühine, ja mille spordiks liigitamine on väljaspool kahtlust. Siinkohal meenuvad laskmine ja vibulaskmine.

41. Mõistet „sport“ tuleb siiski tõlgendada ka käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastuste eesmärki arvestades. Nagu sätestab viidatud direktiivi IX jaotise 2. peatüki pealkiri („Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“), peaks tegevus maksuvabastuse kohaldamiseks olema avalikes huvides.

42. Sellega seoses näib mulle, et enamikul tegevustest, mida nimetatakse üldiselt „spordiks“, on ühine see, et 1) need nõuavad teatavat pingutust raskuse või takistuse ületamiseks (ega ole seega puhtalt vabaajategevused)(45), olenemata sellest, kas see raskus on vastasega võistlemine või keha või vaimu piiride ületamine, 2) nende takistuste ületamine treenib teatavat kehalist või vaimset oskust ja toob seeläbi kasu spordiga tegelevate isikute kehalisele või vaimsele heaolule ning, 3) neid tegevusi ei harrastata tavaliselt ainult puhtärilises kontekstis. Lõpuks, 4) viitab „spordi“ olemasolule (kohaliku) avalikkuse suhtumine või rahvusvaheline tunnustus. Teisisõnu tuleb „sporti“ direktiivi tähenduses mõista nii, et see tähendab vaimse või kehalise vormi treenimist

kodanike tervisele ja heaolule üldiselt kasulikul viisil, sest vastasel juhul ei oleks see kooskõlas käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatükis sätestatud erandite eesmärgiga.(46)

43. Lõpuks tahaksin rõhutada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m kultuurikomponenti. Kuigi „spordi“ määratlus on – nagu eespool märgitud – autonoomne vaid ELi õiguses, ei tohi unustada, et paljud spordialad on piirkondlikud ega esine kogu ELis. Näiteks võib tuua *hurling*’u Iirimaa või *kumoterki*(47) Poolas. Ka on mõni spordiala mõnes riigis või piirkonnas levinum kui teistes. Näiteks ragbit mängib rohkem Britte või Prantslasi kui Poolakaid. Samuti tundub mulle, et turniiribridžist osavõtjaid on Ühendkuningriigis, Iirimaa ja Euroopa Liidu põhjapoolsetes riikides rohkem kui mujal. Seega tuleks mõiste „sport“ autonoomsel kindlaksmääramisel ELi tasandil arvestada piirkondlikke arusaami.

44. Eeltoodust järeldub, et paljud tegevused on ikkagi mõiste „sport“ alt välja jäetud. Määratlusest tuleb kindlasti välja jätta õnnemängud, sest nende puhul puudub tehtud jõupingutuste ja tulemuste vahel seos ning ülesanded ei nõua vaimseid ega kehalisi oskusi.

45. Küll aga ei tundu mulle, et kohustuslik oleks teatava kehalise osa olemasolu. On tõsi, et mõiste „sport“ määratluse alla jõuavad vähesed mittekehalised spordialad, sest need ei tohi olla pelgalt vabaajategevused, peavad pälvima teatava tunnustuse ning peavad omama enamiku kehaliste spordialadega seotud tunnuseid ja kasutegureid, kusjuures mõju vaimsele vormisolekule ja heaolule tuleb pidada samaväärseks mõjuga kehalisele vormisolekule ja heaolule.

46. Seetõttu teen ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et tunnused, mis tegevusel peavad olema, et see oleks „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses, ei pea sisaldama olulist kehalist osa, millest tulemus oleneb. Piisab, kui tegevus sisaldab olulist vaimset osa, millest tulemus oleneb.

Teine küsimus: bridž

47. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas turniiribridž on „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses.

48. See on kokkuvõttes eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada, sest ainult tema on pädev hindama faktilisi asjaolusid ja tõlgendama siseriiklikku õigust, et uurida käesoleva ettepaneku punktis 41 nimetatud põhimõtete kohaselt, kas turniiribridž on „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses.

49. Esitatud teabe põhjal pakuksin siiski, et vastus on jaatav.

50. Bridž ei ole õnnemäng ning samuti ei näi selle liigitamine spordiks olevat eespool nimetatud põhimõtetega vastuolus. Asjaolu, et turniirid toimuvad rahvusvahelisel tasemel ja et mängu tulemused näivad eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud faktiliste asjaolude kohaselt otseselt sõltuvat tegevusele pühendatud ajast ja treenimisest, osutab sellele, et bridž on spordiala nagu paljud teised. Turniiribridžis võistlemiseks on vaja märkimisväärset vaimset pingutust ja treenimist.

51. Lisaks on turniiribridž pälvinud spordialana laialdase rahvusvahelise tunnustuse, eriti kuna Rahvusvaheline Olümpiakomitee otsustas 1998. aastal selle spordiks liigitada. Nüüdseks on see saanud suisa olümpiaala staatuse,(48) mis tähendab, et see on 2020. aasta olümpiamängude kavas.

52. Lõpuks tuleneb ka juhuse suhteliselt väiksest rollist punktide kogumisel, et turniiribridž on käesoleva asja seisukohast „sport“.

Ettepanek

53. Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (teise astme kohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Tunnused, mis peavad tegevusel olema, et see oleks „sport“ nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses, ei pea sisaldama kehalist osa.

2. Põhikohtuasjas kõne all olev turniiribridž tegevusena on „sport“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses.

1 Algkeel: inglise.

2 von Wittgenstein, L., *Filosoofilised uurimused*, 1953, tõlkija Luure, A., Ilmamaa, 2005, punkt 66.

3 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 34, lk 1, asjassepuutuval ajal kehtinud versioon) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

4 Pooled mõistavad muude liikmesriikide kui Ühendkuningriigi seisukohta nii, et Austria, Belgia, Taani, Prantsusmaa ja Madalmaade maksuhaldurid peavad turniiribridži „spordiks“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses. Pooled said aru, et lirimaal ja Rootsis ei peeta seda „spordiks“.

5 Vt selle kohta kohtuotsus, 14.3.2013, komisjon vs. Prantsusmaa (C-216/11, EU:C:2013:162, punkt 20). Vt ka kohtuotsus, 3.4.2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punkt 24); konkreetset spordi maksuvabastuse kohta kohtuotsus, 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30).

6 Kohtuotsus, 18.1.2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Kohtuotsus, 12.1.2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Kohtuotsus, 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Kohtuotsus, 21.2.2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, punktid 24 ja 25).

10 Kohtuotsus, 25.2.2016 (C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118).

11 Kohtuotsus, 25.2.2016 (C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punkt 30).

12 Kohtuotsus, 10.11.2011 (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36).

13 Sellal direktiivi 77/388 artikli 13 B osa punkt f.

14 Kohtuotsus, 24.5.1988, komisjon vs. Itaalia (122/87, EU:C:1988:256, punkt 9).

15 Kohtuotsus, 14.9.2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, punkt 22).

- 16 Kohtuotsus, 10.6.2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 52).
- 17 Kohtuotsus, 10.9.2002, Kügler(C?141/00, EU:C:2002:473, punkt 41).
- 18 Kohtuotsus, 8.6.2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, punkt 31).
- 19 Kohtuotsus, 18.11.2010, Verigen Transplantation Service International (C?156/09, EU:C:2010:695, punkt 32).
- 20 Psühhoteraapia puhul on olukord keerulisem: vt kohtuotsused, 6.11.2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, punkt 50) ja 13.9.2007, Common Market Fertilizers vs. komisjon (C?443/05 P, EU:C:2007:511, punkt 46).
- 21 Kohtuotsus, 11.1.2001, komisjon vs. Prantsusmaa (C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).
- 22 Nii on ainus „spordi“ määratlus, millega mina olen kokku puutunud ja mis on kehalise osa nõude osas mitmetähenduslik, välja toodud Merriam-Webster Dictionary's, mis pakub kolme määratlust, millest vaid üks viitab „füüsilisele vaba-aja tegevusele“, vt <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.
- 23 Vt http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.
- 24 See <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.
- 25 Määratluse „?wiczenia i gry maj?ce na celu rozwijanie sprawno?ci fizycznej i d??enie we wspó?zawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“ tõlge, vt <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.
- 26 Määratluse „activité physique visant à améliorer sa condition physique“ tõlge, vt <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.
- 27 Määratluse „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“ tõlge, vt <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.
- 28 Tulen hiljem nende kolme spordiala juurde tagasi.
- 29 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).
- 30 Vt Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. trükk, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, lk 310.
- 31 Minu teada peetakse malet spordiks Taanis, Belgias, Itaalias, Prantsusmaal ja Austrias. Saksamaal ei peeta malet spordiks, kuid selle suhtes kohaldatakse Saksamaa maksuseadustiku (Abgabenordnung) § 52 lõike 2 alusel siiski samu maksuvabastusi. Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsuses 13 K K3949/09 ei ole bridži peetud spordiks, vaid tõlgendatud „kultuurina“, et selle suhtes saaks kohaldada samu maksuvabastusi.
- 32 Ministrite nõukogu soovitus R (92) 13 REV liikmesriikidele muudetud Euroopa spordiharta kohta, mille ministrite nõukogu võttis vastu 24. septembril 1992 ministrite asetäitjate 480. kohtumisel ja mida ta muutis nende 752. kohtumisel 16. mail 2001, artikli 2 punkt a. Tasub märkida, et harta artikli 2 punkti b kohaselt täiendab see eetikapõhimõtteid ja poliitilisi suuniseid,

mis on sätestatud i) Euroopa konventsioonis pealtvaatajate vägivalla ja korrarikkumiste kohta spordiüritustel ja eelkõige jalgpallivõistlustel ja ii) dopinguvastases konventsioonis. Mõlemad viidatud dokumendid käsitlevad küsimusi, mis on põhiliselt seotud kehalise profispordiga.

33 Vt ELTL artikli 220 lõige 1.

34 Vt ELTL artikli 165 lõige 3.

35 Vt ELTL artikli 167 lõige 3.

36 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on selles artiklis viidatud maksuvabastused Euroopa Liidu õiguse sõltumatud mõisted, mille eesmärk on vältida liikmesriikidevahelisi erinevusi käibemaksusüsteemi kohaldamisel, vt kohtuotsus, 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17).

37 McBride, F., „Toward a non-definition of sport“, *Journal of Philosophy of Sport*, 2. kd, 1. väljaanne, 1975, 4–11., väidab, et filosoofilisest seisukohast ei ole mõistet „sport“ vaja määratleda. Kuna meie käsitleme siin maisemat käibemaksudirektiivi küsimust, kardan ma, et mõiste „sport“ määratlemine on siiski vajalik.

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

39 SportAccord International Federations' Union, Genf, 2016: „Definition of Sport“, vt <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Vt FISU veebisait: <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Vt bridži ja male arvamine Rahvusvahelise Olümpiakomitee poolt tunnustatud spordialade hulka, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Vt „Definition of Sport“, Sportaccord International Federations, Genf, 2016, vt <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

43 Kohtuotsus, 10.11.2011 (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36).

44 Tunnustatud spordialade loetelu, Rahvusvaheline Olümpiakomitee, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

45 Vt kohtuotsus, 25.2.2016, komisjon vs. Madalmaad (C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punkt 24).

46 Kas vajalik tegevus peab maksuvabastuse kohaldamiseks olema seaduslik, on hoopis teine küsimus, mida ei saa käesoleval juhul lahendada. Seaduslikkuse nõude ja neutraalse maksustamise põhimõtte kohta vt kohtuotsus, 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 21).

47 Kelke ja suuski veavad hobused. Seda harrastatakse peamiselt Zakopane piirkonnas.

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