



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
MACIEJ SZPUNAR  
της 15ης Ιουνίου 2017<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-90/16**

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

[αίτηση του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)(United Kingdom) [δευτεροβάθμιο διοικητικό δικαστήριο(τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο)]για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Οδηγία 2006/112/ΕΚ – ΦΠΑ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ' – Απαλλαγές – Υπηρεσίες συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή – Έννοια του “αθλητισμού” – Αγωνιστικό μπριτζ»

### Εισαγωγή

1. «Πάρτε για παράδειγμα τις διαδικασίες που αποκαλούμε “παίγνια ή αγωνίσματα”. Εννοώ επιτραπέζια παιχνίδια, χαρτοπαίγνια, παιχνίδια αντισφαίρισης, τους Ολυμπιακούς Αγώνες, και ούτω καθεξής. Τι κοινό έχουν μεταξύ τους; –Μην απαντήσετε: “Σίγουρα θα έχουν κάτι κοινό, αλλιώς δεν θα λέγονταν ‘παίγνια ή αγωνίσματα’”– αλλά κοιτάξτε και δείτε αν υπάρχει καν κάτι κοινό. –Γιατί αν τα παρατηρήσετε δεν θα δείτε κάτι πραγματικά κοινό σε όλα αλλά μόνο ομοιότητες, σχέσεις, και μάλιστα πολλές. Επαναλαμβάνω: μην σκέφτεστε, κοιτάξτε!»<sup>2</sup>.

2. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [δευτεροβάθμιο διοικητικό δικαστήριο (τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο)] θέτει προβλήματα όμοια με αυτά που αντιμετώπισε ο Wittgenstein όταν προσπάθησε να βρει κοινά χαρακτηριστικά που προσδίδουν σε μια δραστηριότητα τον χαρακτήρα «παιγνίου ή αγωνίσματος». Εν προκειμένω, ο όρος του οποίου η έννοια πρέπει να προσδιοριστεί δεν είναι ο όρος «παίγνια» αλλά ο όρος «άθλημα», προκειμένου να κριθεί αν –για τους σκοπούς απαλλαγής από τον ΦΠΑ– η δραστηριότητα ενασχόλησης με το αγωνιστικό μπριτζ συνιστά ή όχι «άθλημα».

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

<sup>2</sup> Wittgenstein, L., *Philosophical Investigations*, 1953, σε μετάφραση Anscombe, G., E., M., Prentice Hall, 1999, σημείο 66.

## Νομικό πλαίσιο

### Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το Κεφάλαιο 2 του Τίτλου ΙΧ της οδηγίας 2006/112/ΕΚ<sup>3</sup> του Συμβουλίου φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Το άρθρο 132 έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιβ) τις παροχές υπηρεσιών καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών προς τα μέλη τους στο πλαίσιο του συλλογικού τους συμφέροντος, έναντι εισφοράς καθοριζόμενης σύμφωνα με το καταστατικό τους, από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού,

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή που προσφέρονται από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[...]».

### Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

4. Στο παράρτημα 9 του Value Added Tax Act 1994 (νόμος του 1994 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ), η απαλλαγή που αφορά ορισμένες παραδόσεις που έχουν σχέση με τον αθλητισμό καθιερώνεται στο πλαίσιο της Κατηγορίας 10:

«Κατηγορία 10: Αθλητισμός, αθλητικοί αγώνες και σωματική αγωγή

[...]1. Η χορήγηση δικαιώματος συμμετοχής σε αθλητικό αγώνα ή αγώνα σωματικής αγωγής, όταν η αντιπαροχή συνίσταται σε χρηματικό ποσό, το οποίο πρόκειται να διατεθεί εξ ολοκλήρου για τη χρηματοδότηση του επάθλου ή των επάθλων που απονέμονται στο πλαίσιο του εν λόγω αγώνα.

2. Η χορήγηση, από οργανισμό δικαιούμενο απαλλαγής που έχει συσταθεί για σκοπούς αθλητισμού και σωματικής αγωγής, του δικαιώματος συμμετοχής σε αγώνες, στο πλαίσιο τέτοιας δραστηριότητας.

3. Η παροχή σε φυσικό πρόσωπο, από οργανισμό δικαιούμενο απαλλαγής, υπηρεσιών που συνδέονται στενά με το άθλημα ή τη σωματική αγωγή στην οποία μετέχει το εν λόγω φυσικό πρόσωπο και είναι ουσιώδεις για το εν λόγω άθλημα ή σωματική αγωγή.»

3 Οδηγία της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006 L 34, σ 1, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

## Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

5. Το μπριτζ είναι τεχνικό παίγνιο με παιγνιόχαρτα που παίζεται από τέσσερις παίκτες σε δύο αντίπαλες ομάδες, με τους συμπαίκτες να κάθονται απέναντι, γύρω από ένα τραπέζι. Το παιχνίδι έχει τέσσερις φάσεις: διανομή των φύλλων, αγορά, παίξιμο του φύλλου και καταγραφή του σκορ. Εκατομμύρια άνθρωποι σε όλο τον κόσμο παίζουν μπριτζ σε λέσχες, σε τουρνουά, στο διαδίκτυο, καθώς και με φίλους.

6. Τα περισσότερα παιχνίδια σε λέσχες και σε τουρνουά αφορούν το «αγωνιστικό μπριτζ», στο οποίο διατηρούνται τα φύλλα που έλαβε κάθε παίκτης από κάθε διανομή, με αποτέλεσμα κάθε ζεύγος να παίζει διαδοχικά με τα ίδια φύλλα όπως τα αντίστοιχα ζεύγη σε άλλα τραπέζια, ενώ το σκορ προκύπτει βάσει της σχετικής αποδόσεως.

7. Για το συγκεκριμένο είδος παιχνιδιού διοργανώνονται αγώνες σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

8. Η English Bridge Union (στο εξής: EBU) είναι ο εθνικός φορέας για το αγωνιστικό μπριτζ στην Αγγλία. Μέτοχοί του είναι οι φορείς μπριτζ σε επίπεδο κομητειών. Διοργανώνει τουρνουά αγωνιστικού μπριτζ στα οποία οι παίκτες μπορούν να μετάσχουν κατόπιν πληρωμής δικαιωμάτων συμμετοχής. Τα εν λόγω δικαιώματα συμμετοχής υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση της νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου περί ΦΠΑ<sup>4</sup>.

9. Η EBU υπέβαλε αίτηση στη Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή, Ηνωμένο Βασίλειο) ζητώντας να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για τα ως ανωτέρω εισπραχθέντα δικαιώματα συμμετοχής, υποστηρίζοντας ότι τα εν λόγω τέλη εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ. Η αρχή των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs απέρριψε την εν λόγω αίτηση με απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2014. Η EBU άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής. Το First-tier Tribunal (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο, Ηνωμένο Βασίλειο) απέρριψε την προσφυγή της EBU αλλά επέτρεψε την άσκηση εφέσεως ενώπιον του Upper Tribunal (δευτεροβάθμιο διοικητικό δικαστήριο). Μετά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιουλίου 2015, το Upper Tribunal (δευτεροβάθμιο διοικητικό δικαστήριο) εξέδωσε, στις 23 Ιουλίου 2015, την απόφασή του, κρίνοντας ότι, προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί της εφέσεως, ήταν απαραίτητη η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ'. Ως εκ τούτου, την 1η Σεπτεμβρίου 2015 υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα: «1) Ποια είναι τα ουσιώδη χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει μια δραστηριότητα ώστε να εμπίπτει στην έννοια του “αθλήματος” κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας [ΦΠΑ]; Ειδικότερα, πρέπει η δραστηριότητα να έχει ένα σημαντικό (ή όχι αμελητέο) σωματικό στοιχείο που να είναι καθοριστικό για την έκβασή της ή αρκεί να έχει ένα σημαντικό διανοητικό στοιχείο που να είναι καθοριστικό για την έκβασή της;

2) Εμπίπτει το αγωνιστικό μπριτζ στην έννοια του “αθλήματος” κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας [ΦΠΑ];»

10. Η απόφαση περί παραπομπής περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 15 Φεβρουαρίου 2016. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η EBU, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 2 Μαρτίου 2017.

<sup>4</sup> Όσον αφορά τα ισχύοντα σε κράτη μέλη πλην του Ηνωμένου Βασιλείου, οι διάδικοι διαπιστώνουν ότι το αγωνιστικό μπριτζ αντιμετωπίζεται ως «άθλημα» για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ από τις φορολογικές αρχές της Αυστρίας, του Βελγίου, της Δανίας, της Γαλλίας και των Κάτω Χωρών. Αντίθετα, οι διάδικοι διαπίστωσαν ότι στην Ιρλανδία και στην Σουηδία το αγωνιστικό μπριτζ δεν αντιμετωπίζεται ως «άθλημα».

## Ανάλυση

### **Πρώτο ερώτημα: «Άθλημα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ' της οδηγίας ΦΠΑ: σωματική και/ή διανοητική δραστηριότητα;**

11. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, μεταξύ των χαρακτηριστικών στοιχείων που πρέπει να ενέχει μια δραστηριότητα προκειμένου να αποτελεί «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, είναι απαραίτητο να περιλαμβάνεται ένα μη αμελητέο σωματικό στοιχείο το οποίο να είναι καθοριστικό για την έκβασή της ή αν αρκεί να εμπεριέχει ένα σημαντικό διανοητικό στοιχείο το οποίο να είναι καθοριστικό για την έκβασή της.

12. Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεδεμένες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή».

### **Γενικές παρατηρήσεις σχετικά με τις απαλλαγές που προβλέπονται στην οδηγία ΦΠΑ και στη συναφή νομολογία**

13. Ο γενικός κανόνας που διαπνέει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας το οποίο καθιερώνει η οδηγία ΦΠΑ είναι ότι όλες οι πράξεις υπόκεινται σε ΦΠΑ. Οι απαλλαγές, όπως αυτές που προβλέπονται στο άρθρο 132 της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτόν.

### **Απαλλαγές προβλεπόμενες στο άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ**

14. Και όμως, οι απαλλαγές που καθιερώνονται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχουν προαιρετικό χαρακτήρα. Όπως είναι προφανές από τη χρήση του επιτακτικού όρου «απαλλάσσουν», τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να απαλλάσσουν τις πράξεις που απαριθμούνται στο άρθρο 132 της εν λόγω οδηγίας. Τούτο συνεπάγεται ότι το να απαλλάσσονται οι απαριθμούμενες πράξεις του ΦΠΑ είναι προς το συμφέρον της Ένωσης. Σημαίνει, επίσης, ότι, μολονότι οι απαλλαγές –ως αποτελούσες εξαίρεση από έναν γενικό κανόνα– πρέπει να ερμηνεύονται στενά, εντούτοις δεν πρέπει να παραβλέπεται το εν λόγω συμφέρον της Ένωσης. Συνεπώς, το κριτήριο αξιολόγησης είναι διαφορετικό από το εφαρμοζόμενο κατά την εξέταση δικαιολογητικών λόγων ή υποχρεωτικών προϋποθέσεων σχετικών με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της Ένωσης και τα συναφή μέτρα εναρμόνισης, όπου τα κράτη μέλη έχουν διακριτική ευχέρεια. Όσον αφορά το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δεν έχουν περιθώριο εκτίμησης. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της διάταξης αυτής, τότε τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να απαλλάξουν τις πράξεις για τις οποίες πρόκειται. Επιπλέον, η επιβολή της υποχρέωσης αυτής στα κράτη μέλη είναι αναγκαία προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της απαλλαγής στο σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

15. Το Δικαστήριο έχει κληθεί επανειλημμένως να ερμηνεύσει απαλλαγές που καθιερώνει η οδηγία ΦΠΑ και οι προϊσχύσασες αυτής οδηγίες. Οι σχετικές υποθέσεις μπορούν να κατανεμηθούν σε τρεις κατηγορίες.

16. Πρώτον, πρόκειται για υποθέσεις σχετικές με τους υποκείμενους στον φόρο υπέρ των οποίων χωρεί η εφαρμογή της απαλλαγής. Επ' αυτού, το Δικαστήριο δέχεται παγίως ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη να μην επιτρέπουν διαφοροποιήσεις ως προς τη χορήγηση ή μη της απαλλαγής ανάλογα με την νομική μορφή ή το είδος του οργανισμού που

προβαίνει στην πράξη<sup>5</sup>.

17. Δεύτερον, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επί του ζητήματος αν ορισμένη δραστηριότητα συνδεόμενη με απαλλασσόμενη δραστηριότητα καλύπτεται και αυτή από την απαλλαγή. Με την απόφαση Stockholm Lindöpark<sup>6</sup>, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εκμίσθωση ή, στην υπόθεση Turn- und Sportunion Waldburg<sup>7</sup>, η μίσθωση ακινήτου δεν συνδέεται άμεσα με τον αθλητισμό και συνεπώς δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ενώ η παροχή ενός γηπέδου ή ενός διαιτητή είναι απαραίτητη για την άσκηση της αθλητικής δραστηριότητας<sup>8</sup> και, συνεπώς, καλύπτεται από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

18. Τρίτον, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί με μία απόφασή του επί του ζητήματος σχετικά με το είδος των δραστηριοτήτων οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν ως «αθλήματα». Με την απόφαση Žamberk<sup>9</sup>, το Δικαστήριο έκρινε ότι αθλητικές δραστηριότητες οι οποίες δεν είναι οργανωμένες, δεν ασκούνται σε συστηματική βάση και δεν έχουν ως σκοπό τη συμμετοχή σε αθλητικές διοργανώσεις υπάγονται στην απαλλαγή. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών<sup>10</sup>, δέχθηκε ότι η μίσθωση σκαφών αναψυχής δεν μπορεί να εξομοιωθεί προς αθλητική δραστηριότητα αφού ο σκοπός ενδέχεται να είναι καθαρά ψυχαγωγικός<sup>11</sup>. Ωστόσο, η απόφαση αυτή δεν ασχολήθηκε με τον ορισμό της αθλητικής δραστηριότητας αυτόν καθαυτόν, δεδομένου ότι δεν αμφισβητήθηκε ότι η ιστιοπλοΐα είναι άθλημα.

### ***Επιλογή ορισμένων ειδικών περιπτώσεων απαλλαγών στο πλαίσιο της οδηγίας ΦΠΑ***

19. Με την απόφαση Rank Group<sup>12</sup>, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο της απαλλαγής των παιγνίων που καθιερώνεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, περίπτωση θ', της οδηγίας ΦΠΑ<sup>13</sup>. Επομένως, στην υπόθεση εκείνη, το κατά πόσον η επίμαχη δραστηριότητα συνιστούσε «στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιχνίδια» έπρεπε να εξεταστεί βάσει κριτηρίου βασιζόμενου στην πραγματικότητα της αγοράς: εφόσον οι πελάτες θεωρούν ότι οι υπηρεσίες είναι παρόμοιες, τότε αυτές πρέπει να φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο.

20. Όσον αφορά τις απαλλαγές που αφορούν ιατρικές υπηρεσίες, το Δικαστήριο διευκρίνισε ήδη σε πρώιμο στάδιο ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνιάτρους<sup>14</sup>, οι βιολογικές αναλύσεις για την εξακρίβωση γενετικής συγγένειας<sup>15</sup> και η αποθήκευση βλαστοκυττάρων για ενδεχόμενες μέλλουσες θεραπείες<sup>16</sup> δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών από τον ΦΠΑ που ορίζεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, περιπτώσεις β' και/ή γ', ενώ οι υπηρεσίες κατ' οίκον περίθαλψης που παρέχονται από νοσοκόμους<sup>17</sup>, οι ιατρικές αναλύσεις που παρέχονται από ιδιωτικές επιχειρήσεις<sup>18</sup> και

5 Βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-216/11, EU:C:2013:162, σκέψη 20). Βλ., επίσης, απόφαση της 3ης Απριλίου 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, σκέψη 24), και ειδικά ως προς την απαλλαγή των συνδεομένων με τον αθλητισμό δραστηριοτήτων, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30).

6 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψεις 24 και 25).

10 Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2016 (C-22/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:118).

11 Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2016 (C-22/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:118, σκέψη 30).

12 Απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011 (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36).

13 Τότε άρθρο 13(B), [παράγραφος 1], περίπτωση στ', της έκτης οδηγίας 77/388/EOK του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (EE ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

14 Απόφαση της 24ης Μαΐου 1988, Επιτροπή κατά Ιταλίας (122/87, EU:C:1988:256, σκέψη 9).

15 Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, σκέψη 22).

16 Απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 52).

17 Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 41).

18 Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 31).



η αφαίρεση και καλλιέργεια κυττάρων του αρθρικού χόνδρου<sup>19</sup> εμπίπτουν στην έννοια της ιατρικής περίθαλψης<sup>20</sup>. Από τις αποφάσεις αυτές διαφαίνεται ότι η έννοια της «ιατρικής περίθαλψης» δεν επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία, καθόσον η απαλλαγή δραστηριοτήτων συνδεδεμένων στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη προορίζεται να εξασφαλίσει ότι τα οφέλη που απορρέουν από την περίθαλψη αυτή δεν παρεμποδίζονται από το αυξημένο κόστος<sup>21</sup>.

21. Από την προαναφερθείσα νομολογία συνάγεται ότι η έννοια του «αθλητισμού» στο πλαίσιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει μεν να ερμηνεύεται στενά, λαμβανομένων ωστόσο υπόψη των σκοπών και επιδιώξεων της οικείας απαλλαγής.

22. Η οδηγία 2006/112 δεν περιέχει ορισμό της έννοιας του «αθλητισμού». Ούτε υπάρχει καθολικής εμβέλειας ορισμός του «αθλητισμού» σε επίπεδο Ένωσης ο οποίος να ισχύει στο σύνολο της Ένωσης για κάθε νομοθέτημα πρωτογενούς και παραγώγου δικαίου. Επομένως, πρέπει να καταφύγουμε στην κλασική μέθοδο ερμηνείας, με βάση το γράμμα, την οικονομία (ή τη γενικότερη διάρθρωση), το πλαίσιο/τους σκοπούς (ή το πνεύμα) και το ιστορικό θέσπισης της ερμηνευόμενης διάταξης.

### Γραμματική ερμηνεία

23. Ελλείψει σαφούς ορισμού, το σημείο εκκίνησης στο πλαίσιο ερμηνείας της ερμηνευόμενης διάταξης πρέπει να είναι η συνήθης έννοια του όρου «αθλητισμός». Εν προκειμένω, οι ορισμοί που δίδονται από έγκυρα λεξικά συνάδουν με το κοινό αίσθημα υπό την έννοια ότι απαιτούν σαφώς την ύπαρξη σωματικού στοιχείου. Αρκεί να ανατρέξει κανείς στους ορισμούς που δίνουν, σε αυτή την πλευρά του Ατλαντικού<sup>22</sup>, το λεξικό *Oxford Advanced Learner's Dictionary* («δραστηριότητα στην οποία επιδιέχεται κανείς για ψυχαγωγία και η οποία απαιτεί σωματική προσπάθεια ή δεξιότητα, που συνήθως διεξάγεται σε ειδικό χώρο και σύμφωνα με συγκεκριμένους κανόνες»)<sup>23</sup>, το *Cambridge Dictionary* («παιχνίδι, αγώνας ή δραστηριότητα που απαιτεί σωματική προσπάθεια και δεξιότητα, που παίζεται ή ασκείται σύμφωνα με κανόνες, για ψυχαγωγία και/ή ως επάγγελμα»)<sup>24</sup>, το πολωνικό *Słownik języka polskiego* (Λεξικό της πολωνικής γλώσσας), το *PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe* («Ασκήσεις και παιχνίδια για ανάπτυξη των διανοητικών και διαγωνιστικών ικανοτήτων προς επίτευξη των βέλτιστων δυνατών αποτελεσμάτων»)<sup>25</sup>, το γαλλικό *Larousse* («σωματική δραστηριότητα αποσκοπούσα σε βελτίωση της φυσικής κατάστασης»)<sup>26</sup>, ή το γερμανικό *Duden* («σωματική δραστηριότητα πραγματοποιούμενη με σκοπό την σωματική άσκηση, ως αποτέλεσμα ψυχαγωγίας που πηγάζει από την κίνηση και την αγωνιστική δραστηριότητα, και διεξάγεται σύμφωνα με ορισμένους κανόνες» [στην περίπτωση αγώνων])<sup>27</sup>.

19 Απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 32).

20 Η κατάσταση είναι δυσκολότερη στην περίπτωση της ψυχοθεραπείας: βλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 50), και της 13ης Σεπτεμβρίου 2007, Common Market Fertilizers κατά Επιτροπής (C-443/05 P, EU:C:2007:511, σκέψη 46).

21 Απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-76/99, EU:C:2001:12, σκέψη 23).

22 Όντως, ο μόνος ορισμός του «αθλητισμού» που εντόπισα ο οποίος είναι ασαφής ως προς την αναγκαιότητα ύπαρξης σωματικού στοιχείου είναι ο περιλαμβανόμενος στο Merriam-Webster Dictionary, το οποίο παραθέτει τρεις ορισμούς, εκ των οποίων μόνον ένας παραπέμπει σε «σωματική δραστηριότητα στην οποία επιδιέχεται κανείς για ψυχαγωγία», βλ. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.

23 Βλ. [http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport\\_1?q=sport](http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport).

24 Βλ. <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.

25 Δική μου μετάφραση της έκφρασης «ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników», βλ. <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Δική μου μετάφραση της έκφρασης «activité physique visant à améliorer sa condition physique», βλ. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Δική μου μετάφραση της έκφρασης «nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung», βλ. <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

### **Συστηματική ερμηνεία**

24. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ κάνει λόγο για «τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή». Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι το γεγονός ότι η εν λόγω διάταξη παραπέμπει στον «αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή» σημαίνει επίσης ότι και ο όρος «αθλητισμός» απαιτεί την ύπαρξη σωματικού στοιχείου. Όντως, από τη χρήση του διαζευκτικού συνδέσμου «ή» θα μπορούσε να συναχθεί ότι τα πεδία εφαρμογής των όρων «σωματική αγωγή» και «αθλητισμός» αλληλεπικαλύπτονται υπό την έννοια ότι κάθε αθλητική δραστηριότητα πρέπει να έχει ένα σωματικό συστατικό. Επομένως, δύναται να συναχθεί ότι, από νομοθετικής πλευράς, οι δύο όροι του «αθλητισμού» και της «σωματικής αγωγής» είναι στενά συνδεδεμένοι, αν όχι συνώνυμοι.

25. Ωστόσο, δεν βρίσκω πειστικό το επιχείρημα αυτό.

26. Κατά τη γνώμη μου, το γεγονός ότι ο νομοθέτης της Ένωσης περιέλαβε τις λέξεις «αθλητισμός» και «σωματική αγωγή» στην ίδια διάταξη δηλώνει απλώς ότι οι όροι αυτοί συνδέονται με τον ένα ή τον άλλο τρόπο, χωρίς το συνδεδετικό τους στοιχείο να είναι απαραίτητα η «σωματική» διάσταση. Το συνδεδετικό στοιχείο θα μπορούσε κάλλιστα να είναι η «αγωγή» ή οποιοδήποτε κοινό στις δύο έννοιες στοιχείο όπως τα οφέλη για την υγεία, η αίσθηση της κοινότητας, θέματα που άπτονται της οργάνωσης, ή το να διασφαλιστεί ότι δραστηριότητες ως προς τις οποίες αμφισβητείται η ύπαρξη σωματικού στοιχείου, αλλά οι οποίες θεωρούνται από πολλούς ως «αθλήματα», όπως η σκοποβολή, η τοξοβολία ή το σκάκι, θα καλύπτονται από τον ορισμό<sup>28</sup> –ή ακόμη ενδέχεται η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης να ήταν απλώς να διασφαλίσει ότι η «σωματική αγωγή», ακόμη και αν δεν περιέχει κατά κανόνα στοιχεία ανταγωνισμού, καλύπτεται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ. Στην πραγματικότητα, η διάκριση αυτή, όπως την αντιλαμβάνομαι, μάλλον καθιστά σαφές ότι η φυσική αγωγή η οποία, για οποιοδήποτε λόγο, δεν συνιστά ίσως «άθλημα», καλύπτεται και αυτή από το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της εν λόγω οδηγίας. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα στο πλαίσιο αυτό είναι η περίπτωση σωματικής αγωγής που δεν έχει κανένα στοιχείο ανταγωνισμού, όπως είναι η προπόνηση. Για παράδειγμα, μήπως δεν είναι σαφές ότι η προπόνηση στο ποδόσφαιρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ;

27. Με άλλα λόγια, δεν πρέπει να θεωρείται δεδομένο ότι ο σκοπός για τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν οι λέξεις «αθλητισμός ή φυσική αγωγή» ήταν να αποκλειστούν οι δραστηριότητες που δεν έχουν ως καθοριστικό χαρακτηριστικό τους το σωματικό στοιχείο.

28. Συνεπώς, από το σύστημα της οδηγίας ΦΠΑ ως συνόλου δεν προκύπτουν συμπεράσματα ως προς το ερώτημα αν μια δραστηριότητα η οποία βασίζεται κατά κύριο λόγο σε διανοητική και όχι σε σωματική προσπάθεια μπορεί να συνιστά «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της εν λόγω οδηγίας.

### **Ιστορικό θέσπισης**

29. Περαιτέρω, από την αναδρομή στο ιστορικό θέσπισης της οδηγίας ΦΠΑ δεν προκύπτει κάποιος ακριβέστερος ορισμός. Η αντιπροσωπεία του Ηνωμένου Βασιλείου σημείωσε στο Πρωτόκολλο του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 επί της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ<sup>29</sup> του Συμβουλίου ότι οι (νυν) περιπτώσεις ιγ' και ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 132 θα έχρηζαν ακριβέστερου ορισμού των οικείων δραστηριοτήτων<sup>30</sup> αλλά, εξ όσων γνωρίζω, τέτοιος ορισμός ουδέποτε περιελήφθη στην οδηγία ΦΠΑ.

28 Θα επανέλθω αργότερα στα τρία αυτά αθλήματα.

29 Όπ.π., υποσημείωση 13 των παρουσών προτάσεων.

30 Βλ. Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3<sup>rd</sup> ed., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, σ. 310.

## Σκοποί

30. Η παροχή ορισμένων υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή θεωρείται από τον νομοθέτη της Ένωσης υπηρεσία υπέρ του δημοσίου συμφέροντος η οποία αξίζει να απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Επιπλέον, η αιτιολογική βάση της εν λόγω απαλλαγής πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα του άρθρου 165, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, σύμφωνα με το οποίο η Ένωση συμβάλλει στην προώθηση των ευρωπαϊκών επιδιώξεων στον χώρο του αθλητισμού, λαμβάνοντας υπόψη παράλληλα τις ιδιαιτερότητές του, τις δομές του που βασίζονται στον εθελοντισμό καθώς και τον κοινωνικό και εκπαιδευτικό του ρόλο.

31. Όσον αφορά τη συνήθη πρακτική στα κράτη μέλη ως προς το αν δραστηριότητες που στερούνται σωματικού στοιχείου μπορούν να χαρακτηριστούν ως αθλήματα, η εικόνα που διαμορφώνεται είναι αρκετά ανομοιογενής. Το χαρακτηριστικότερο παράδειγμα στο πλαίσιο αυτό είναι το σκάκι, δραστηριότητα που θεωρείται ευρέως ως άθλημα<sup>31</sup>, καίτοι όχι, εξ όσων είμαι σε θέση να γνωρίζω, στο Ηνωμένο Βασίλειο.

32. Όσον αφορά το ευρύτερο πλαίσιο, η Επιτροπή Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης εξέδωσε το 1992 έναν Χάρτη για τον αθλητισμό<sup>32</sup> στον οποίο ο αθλητισμός παραπέμπει συγκεκριμένα στη «σωματική δραστηριότητα».

33. Είναι αλήθεια ότι οι δραστηριότητες του Συμβουλίου της Ευρώπης αποτελούν σημείο αναφοράς για τις δραστηριότητες της Ένωσης. Πράγματι, η Ένωσης δεν έχει μόνο τη γενική υποχρέωση να καθιερώνει κάθε πρόσφορη μορφή συνεργασίας με το Συμβούλιο της Ευρώπης<sup>33</sup>, αλλά και την ειδική υποχρέωση να ευνοεί τη συνεργασία στους τομείς του αθλητισμού<sup>34</sup> και του πολιτισμού<sup>35</sup>. Όσον αφορά τον αθλητισμό, το Συμβούλιο της Ευρώπης αποτελεί, όπως αναφέρει το άρθρο 165, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, «αρμόδιο διεθνή οργανισμ[ό]».

34. Και όμως, δεν υπάρχει καμία ένδειξη που να στηρίζει την υπόθεση ότι ο νομοθέτης της ΕΕ είχε την πρόθεση να συνδέσει τον ορισμό της έννοιας του αθλητισμού στο πλαίσιο της οδηγίας ΦΠΑ με τον Χάρτη του 1992 για τον αθλητισμό.

35. Το μπριτζ θεωρείται άθλημα στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+. Το Erasmus+ μπορεί να χρηματοδοτεί και δραστηριότητες οι οποίες δεν απαλλάσσονται απαραίτητα του ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, ενώ ο ορισμός της έννοιας του αθλήματος χρειάζεται να είναι αυτόνομος για τους σκοπούς εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ<sup>36</sup>, ο εν λόγω όρος δεν έχει κατ' ανάγκην καθολικά αποδεκτό

31 Απ' ό,τι γνωρίζω, το σκάκι θεωρείται άθλημα στη Δανία, στο Βέλγιο, στην Ιταλία, στη Γαλλία και στην Αυστρία. Στη Γερμανία, το σκάκι δεν θεωρείται άθλημα αλλά, εντούτοις, ισχύουν γι' αυτό οι ίδιες απαλλαγές που παρέχονται με το άρθρο 52 παράγραφος 2, του γερμανικού Abgabenordnung (φορολογικός κώδικας). Στο εν λόγω κράτος μέλος, με την απόφαση του Finanzgericht Köln 13 K 3949/09 της 17ης Οκτωβρίου 2013, το μπριτζ δεν θεωρήθηκε άθλημα αλλά χαρακτηρίστηκε ως «πολιτιστική δραστηριότητα» προκειμένου να μπορέσει να τύχει των ίδιων απαλλαγών.

32 Σύσταση R (92) 13 REV της Επιτροπής Υπουργών προς τα κράτη μέλη σχετικά με τον αναθεωρημένο Ευρωπαϊκό Αθλητικό Χάρτη που υιοθετήθηκε από την Επιτροπή Υπουργών στις 24 Σεπτεμβρίου 1992 κατά την 480ή συνεδρίαση των αντιπροσώπων των Υπουργών και αναθεωρήθηκε κατά την 752η συνεδρίασή τους της 16ης Μαΐου 2001, άρθρο 2, στοιχείο α'. Αξίζει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, στοιχείο β', του Χάρτη, ο τελευταίος συμπληρώνει τις ηθικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές πολιτικής που περιέχονται: i) στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τη βία των θεατών και την ανάρμωση συμπεριφοράς στις αθλητικές συναντήσεις και ιδιαίτερα στους ποδοσφαιρικούς αγώνες, ii) στη Σύμβαση για την Καταπολέμηση της Φαρμακοδιέγερσης (Ντόπινγκ). Αμφότερα τα παρατιθέμενα κείμενα αφορούν ζητήματα που έχουν πρωτίστως σχέση με την επαγγελματική άσκηση σωματικών αθλημάτων.

33 Βλ. άρθρο 220, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

34 Βλ. άρθρο 165, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

35 Βλ. άρθρο 167, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

36 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές που απαριθμούνται στο εν λόγω άρθρο αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με σκοπό την αποφυγή τυχόν αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου, 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 17).



περιεχόμενο στο σύνολο του δικαίου της Ένωσης. Δεν νομίζω ότι μπορεί βασίμως να υποτεθεί ότι το Συμβούλιο της Ευρώπης ή τα πολιτικά όργανα της Ένωσης χρησιμοποιούν έναν ορισμό του αθλήματος που ισχύει για όλες τις νομικές πράξεις, ιδίως επειδή ο ορισμός του εν λόγω όρου μπορεί να εξαρτάται από τον σκοπό της εκάστοτε εξεταζόμενης πράξεως.

36. Επομένως, το ζητούμενο εν προκειμένω δεν είναι αν το άθλημα σύμφωνα με κάποιους ορισμούς χρειάζεται να περιλαμβάνει ένα συστατικό σωματικής προσπάθειας αλλά αν οι δραστηριότητες που τυγχάνουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ ως εμπύπτουσες στην έννοια του «αθλήματος» χρειάζεται οπωσδήποτε να εμπεριέχουν στοιχείο σωματικής προσπάθειας. Επομένως, θα απαριθμήσω στη συνέχεια ορισμένα ουσιώδη στοιχεία του ορισμού της έννοιας του «αθλήματος» για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αντανακλούν τον γενικό σκοπό της διάταξης αυτής εντός του συστήματος της εν λόγω οδηγίας.

### *Για τη διατύπωση ενός ορισμού του όρου «αθλητισμός/άθλημα»<sup>37</sup>*

37. Το περιεχόμενο του όρου «άθλημα» έχει υποστεί σημαντικές μεταβολές από τους πρώτους Ολυμπιακούς Αγώνες στην Αρχαία Ελλάδα μέχρι και τον 21ο αιώνα. Αρχικά, όταν ο όρος πρωτοχρησιμοποιήθηκε στην αγγλική γλώσσα τον 14ο αιώνα, «άθληση» σήμαινε «ψυχαγωγία». Αργότερα ο όρος συνδέθηκε μόνο με την άσκηση σωματικής δραστηριότητας σύμφωνα με συγκεκριμένους κανόνες<sup>38</sup>. Ωστόσο, μολονότι ο ορισμός αυτός, όπως προεκτέθηκε, γίνεται σήμερα ακόμη ευρέως δεκτός, εντούτοις σε καμία περίπτωση δεν χαιρεί καθολικής αποδοχής.

38. Πράγματι, το SportAccord International Federations' Union [Ένωση Διεθνών Ομοσπονδιών SportAccord]<sup>39</sup>, η International University Sports Federation [Διεθνής Ομοσπονδία Πανεπιστημιακού Αθλητισμού]<sup>40</sup> και η Διεθνής Ολυμπιακή Επιτροπή<sup>41</sup> περιλαμβάνουν ρητώς στον ορισμό του αθλητισμού τα πνευματικά αθλήματα ή υποστηρίζουν δραστηριότητες χωρίς σωματικό στοιχείο. Το καλύτερο σχετικό παράδειγμα είναι το σκάκι. Στις περιπτώσεις που δεν είναι αναγκαία η ύπαρξη σωματικού στοιχείου, το άθλημα προσδιορίζεται από το στοιχείο του ανταγωνισμού και από το γεγονός ότι ο εξοπλισμός διατίθεται από περισσότερους του ενός προμηθευτές<sup>42</sup> –γεγονός που αποκλείει δραστηριότητες μη ευρέως διαδεδομένες στην κοινωνία των πολιτών, όπως είναι εμπορικά προϊόντα διατιθέμενα στην αγορά, τα οποία έχουν σχεδιαστεί από εμπορικές επιχειρήσεις για κατανάλωση και μόνο (για παράδειγμα, βιντεοπαιχνίδια).

39. Κατά τη γνώμη μου, οι ορισμοί αυτοί δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν προκειμένου να οριοθετηθεί με εξαντλητικό τρόπο ο όρος «αθλητισμός» στο άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, αποτελούν όμως μια καλή αρχή. Η διεθνής διάσταση την οποία προσδίδει η αναγνώριση από τη Διεθνή Ολυμπιακή Επιτροπή και/ή τη SportAccord υπαινίσσεται μια κάποια αποδοχή από το κοινό και μπορεί να υποδηλώνει ότι τα εν λόγω αθλήματα θεωρούνται κατά κανόνα

37 Ο McBride, F., «Toward a non-definition of sport», Journal of the Philosophy of Sport, Volume 2, Issue 1, 1975, 4–11., υποστηρίζει ότι, για τις ανάγκες της φιλοσοφίας, δεν είναι αναγκαίο να υπάρχει ορισμός του «αθλήματος». Δεδομένου όμως ότι εν προκειμένω μας απασχολεί το πιο πεζό ζήτημα της εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, φοβούμαι ότι είναι αναγκαίο να προσπαθήσω να προσδιορίσω το νόημα του όρου «άθλημα».

38 Harper, Douglas. «sport (n.)»[«άθλημα (ουσιαστ.)»]. Διαδικτυακό ετυμολογικό λεξικό, διαθέσιμο μέσω του ιστοτόπου <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

39 SportAccord International Federations' Union, Geneva, 2016: «Definition of Sport», βλ. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Βλ. τον ιστοτόπο της FISU (ΔΟΠΑ) στο <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Βλ., ως προς την ένταξη του μπριτζ και του σκακιού στα αθλήματα που αναγνωρίζονται από την Διεθνή Ολυμπιακή Επιτροπή, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Βλ. «Definition of Sport», SportAccord International Federations' Union, Geneva, 2016, στο <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

παρόμοια με τα καθιερωμένα αθλήματα. Επομένως, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, αξίζει να σημειωθεί ότι, υπό το πρίσμα του κριτηρίου του συγκρίσιμου που διατυπώνεται με την απόφαση Rank Group<sup>43</sup>, η αποδοχή εκ μέρους διεθνών αθλητικών οργανώσεων θα πρέπει να επηρεάζει το αν μια δραστηριότητα μπορεί, καταρχήν, να θεωρηθεί ως άθλημα.

40. Επισημαίνω ότι η Διεθνής Ολυμπιακή Επιτροπή συμπεριλαμβάνει το μη σωματικό άθλημα «σκάκι» στις δραστηριότητες στις οποίες αναγνωρίζεται το καθεστώς ολυμπιακού αθλήματος<sup>44</sup>. Εξ αυτού συνάγεται ότι μια δραστηριότητα δεν χρειάζεται κατ' ανάγκην να περιλαμβάνει σωματικό στοιχείο προκειμένου να μπορεί να αναγνωριστεί ως άθλημα. Τούτο είναι κατά τη γνώμη μου λογικό. Η επιβολή ενός σωματικού στοιχείου ως αναγκαίου συστατικού θα απέκλειε ipso facto μια σειρά δραστηριοτήτων οι οποίες θεωρούνται κατά κανόνα ως αθλήματα και, μολονότι ο σωματικός παράγοντας είναι στην καλύτερη περίπτωση περιθωριακός, ο χαρακτηρισμός τους ως αθλημάτων είναι αναμφισβήτητος. Προφανή παραδείγματα στο πλαίσιο αυτό είναι η σκοποβολή και η τοξοβολία.

41. Ωστόσο, ο όρος «αθλητισμός/άθλημα» πρέπει επίσης να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του σκοπού των απαλλαγών που καθιερώνει η οδηγία ΦΠΑ. Όπως αναφέρεται στον τίτλο του Κεφαλαίου 2 του Τίτλου ΙΧ της εν λόγω οδηγίας («Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος»), για να μπορεί να καλύπτεται από την απαλλαγή, η οικεία δραστηριότητα πρέπει να είναι γενικού συμφέροντος.

42. Συναφώς, είμαι της γνώμης ότι οι περισσότερες δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως αθλήματα έχουν ως κοινά χαρακτηριστικά (1) ότι απαιτούν από τον ασκούντα αυτές να καταβάλει κάποια προσπάθεια προκειμένου να ανταποκριθεί σε μια πρόκληση ή να υπερβεί ένα εμπόδιο (και, συνεπώς, δεν είναι καθαρά ψυχαγωγικού χαρακτήρα)<sup>45</sup>, ανεξαρτήτως του αν η πρόκληση αυτή είναι αγώνας εναντίον ενός αντιπάλου ή η υπέρβαση ατομικών ορίων, σωματικών ή πνευματικών, (2) ότι η ανταπόκριση στις εν λόγω προκλήσεις ή η υπέρβαση των εμποδίων i) εξασκεί ορισμένες σωματικές ή πνευματικές ικανότητες και ii) με τον τρόπο αυτό συνεπάγεται οφέλη για τη σωματική ή ψυχική ευεξία των προσώπων που επιδίδονται στο άθλημα και (3) ότι οι δραστηριότητες αυτές συνήθως δεν ασκούνται σε αμιγώς εμπορικό πλαίσιο. Τέλος, (4) η (στον οικείο τόπο) αντίληψη του κοινού ή η διεθνής αναγνώριση χρησιμεύουν ως ένδειξη περί του ότι πρόκειται για «άθλημα». Με άλλα λόγια, ο αθλητισμός στο πλαίσιο της οδηγίας πρέπει γίνει αντιληπτός υπό την έννοια της εξάσκησης των πνευματικών ή σωματικών ικανοτήτων με τρόπο που είναι κατά κανόνα επωφελής για την υγεία και την ευεξία των πολιτών, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση δεν συνάδει με τον σκοπό των απαλλαγών του Κεφαλαίου 2 του Τίτλου ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ<sup>46</sup>.

43. Τέλος, θα ήθελα να τονίσω τη σημασία του πολιτιστικού παράγοντα που εμπεριέχεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ. Ενώ ο ορισμός της έννοιας του «αθλήματος» είναι, όπως προεκτέθηκε, αυτόνομος και ανάγεται στο δίκαιο της Ένωσης και μόνο, δεν πρέπει να παραβλέπεται το γεγονός ότι πολλά αθλήματα έχουν τοπικό μόνο χαρακτήρα και δεν απαντούν στο σύνολο της Ένωσης. Αυτό ισχύει, παραδείγματος χάριν, για το χέρλινγκ (hurling) στην Ιρλανδία ή για το kumoterki<sup>47</sup> στην Πολωνία. Επίσης, μερικά αθλήματα είναι περισσότερο διαδεδομένα σε ορισμένες χώρες ή περιοχές απ' ό,τι σε άλλες. Περισσότεροι Βρετανοί ή Γάλλοι πολίτες παίζουν (ή παρακολουθούν), παραδείγματος χάριν, ράγκμπυ παρά Πολωνοί. Ομοίως, έχω την

43 Απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011 (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36).

44 Κατάλογος των αναγνωρισμένων αθλημάτων, Διεθνής Ολυμπιακή Επιτροπή, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

45 Βλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-22/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:118, σκέψη 24)

46 Το αν η δραστηριότητα πρέπει κατ' ανάγκην να είναι νόμιμη για να τύχει της απαλλαγής είναι ένα άλλο ζήτημα που δεν μπορεί να επιλυθεί στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως. Σχετικά με την απαίτηση νομιμότητας και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 21).

47 Έλκηθρα σύρονται από άλογα. Πρόκειται για δραστηριότητα που απαντάται κυρίως στην περιοχή του Zakopane.

εντύπωση ότι το μπριτζ είναι ευρύτερα διαδεδομένο στο Ηνωμένο Βασίλειο, στην Ιρλανδία και στις βόρειες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης απ' ό,τι αλλού. Επομένως, οι τοπικές αντιλήψεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν προσδιορίζεται η έννοια του «αθλήματος» με αυτόνομο τρόπο σε επίπεδο Ένωσης.

44. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι πολλές δραστηριότητες εξακολουθούν να αποκλείονται από το πεδίο του όρου «αθλητισμός». Ο ορισμός της εν λόγω έννοιας αποκλείει αναγκαστικά τα τυχερά παιχνίδια, αφού δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ της καταβαλλόμενης προσπάθειας και της έκβασης, ενώ οι σχετικές ενέργειες του παίκτη δεν απαιτούν καμία πνευματική ή σωματική δεξιότητα.

45. Εκείνο που δεν θεωρώ ότι είναι υποχρεωτικό είναι η παρουσία ορισμένου σωματικού στοιχείου. Είναι αλήθεια ότι λίγες μόνο μη σωματικές δραστηριότητες μπορούν να υπαχθούν στον ορισμό του αθλήματος, καθόσον απαιτείται να μην είναι αμιγώς ψυχαγωγικού χαρακτήρα, να τυγχάνουν αποδοχής ορισμένου επιπέδου και να παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά και τα οφέλη που συνδέονται με τα περισσότερα σωματικά αθλήματα, εξυπακουμένου ότι τα αποτελέσματα για τη διανοητική ικανότητα και ευεξία πρέπει να θεωρούνται απολύτως ισότιμα με τη σωματική ικανότητα και ευεξία.

46. Επομένως, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι ότι, μεταξύ των χαρακτηριστικών που απαιτείται να έχει μια δραστηριότητα προκειμένου να συνιστά «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνεται ένα μη αμελητέο σωματικό στοιχείο που να είναι καθοριστικό για την έκβασή της. Αρκεί η δραστηριότητα να εμπεριέχει ένα σημαντικό διανοητικό στοιχείο που να είναι καθοριστικό για την έκβασή της.

#### **Δεύτερο ερώτημα: Μπριτζ**

47. Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το αγωνιστικό μπριτζ μπορεί να χαρακτηριστεί ως άθλημα κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ.

48. Εν τέλει, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το μόνο που έχει αρμοδιότητα να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά και να ερμηνεύσει την εθνική νομοθεσία, να εξετάσει, με γνώμονα τις αρχές που διατυπώνονται στο σημείο 42 των παρουσών προτάσεων, αν το αγωνιστικό μπριτζ είναι «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ.

49. Ωστόσο, με βάση τις παρασχεθείσες πληροφορίες, προτείνω η απάντηση να είναι καταφατική.

50. Το μπριτζ δεν είναι τυχερό παιχνίδι, ο δε χαρακτηρισμός του ως αθλήματος δεν φαίνεται να αντιβαίνει στις αρχές που διατυπώθηκαν ανωτέρω. Το γεγονός ότι πραγματοποιούνται τουρνουά σε διεθνές επίπεδο και ότι τα αποτελέσματα του παιχνιδιού φαίνεται να εξαρτώνται άμεσα από την ικανότητα των παικτών και την προπόνηση που έχει αφιερωθεί στην εν λόγω δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις περί τα πραγματικά περιστατικά στις οποίες προέβη το αιτούν δικαστήριο, συνηγορούν υπέρ της απόψεως ότι το μπριτζ είναι άθλημα. Για να μπορέσει κάποιος να λάβει μέρος σε διοργάνωση αγωνιστικού μπριτζ απαιτείται σημαντική πνευματική προσπάθεια και εξάσκηση.

51. Επιπλέον, το αγωνιστικό μπριτζ χαίρει ευρείας διεθνούς αναγνώρισης ως άθλημα, σε σημαντικό βαθμό επειδή η Διεθνής Ολυμπιακή Επιτροπή, το 1998, αποφάσισε να το χαρακτηρίσει ως άθλημα. Σήμερα, του έχει πλέον χορηγηθεί ακόμα και καθεστώς ολυμπιακού αθλήματος<sup>48</sup> πράγμα που σημαίνει ότι θα είναι ένα από τα αθλήματα κατά τους Ολυμπιακούς Αγώνες του 2020.

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

52. Τέλος, το ότι η τύχη δεν παίζει σημαντικό ρόλο για την έκβαση του παιχνιδιού ενισχύει την θέση ότι το αγωνιστικό μπριτζ συνιστά «άθλημα» για τους σκοπούς επίλυσης της υπό κρίσιν υποθέσεως.

### **Πρόταση**

53. Με βάση τα προεκτεθέντα, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στο ερώτημα που του υπέβαλε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [δευτεροβάθμιο διοικητικό δικαστήριο (τμήμα φορολογικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο)]:

- 1) Μεταξύ των χαρακτηριστικών που απαιτείται να έχει μια δραστηριότητα προκειμένου να συνιστά «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ), δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνεται το σωματικό στοιχείο.
- 2) Το αγωνιστικό μπριτζ που αποτελεί την επίμαχη δραστηριότητα της κύριας δίκης συνιστά «άθλημα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, περίπτωση ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ.