



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MACIEJA SZPUNARA  
przedstawiona w dniu 15 czerwca 2017 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-90/16

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

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo]}

Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek VAT – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) – Zwolnienia – Usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym – Pojęcie „sportu” – Brydż porównawczy

### Wprowadzenie

1. „Przypatrz się np. kiedyś temu, co nazywamy »grami«. Chodzi mi tu o gry typu szach[y], gry w karty, w piłkę, gry sportowe itd. Co jest im wszystkim wspólne? – Nie mów: »Muszą mieć coś wspólnego, bo inaczej nie nazywałyby się 'grami'« – tylko patrz, czy mają coś wspólnego. – Gdy im się bowiem przypatrzysz, to nie dojrzysz wprawdzie niczego, co by było wszystkim wspólne, dostrzeżesz natomiast podobieństwa, pokrewieństwa – i to cały ich szereg. A więc jak się rzekło: nie myśl, lecz patrz!”<sup>2</sup>.

2. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] dotyczy zagadnień porównywalnych z tymi, z którymi zmagał się Ludvig von Wittgenstein, gdy próbował określić wspólne cechy sprawiające, że daną czynność można określić mianem gry. Dziś nie będziemy definiować jednak pojęcia „gry”, lecz pojęcie „sportu”, a to w celu ustalenia, czy dla potrzeb zastosowania zwolnienia z podatku VAT gra w brydża porównawczego jest „sportem”, czy też nie.

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> L. Wittgenstein, *Dociekania filozoficzne*, tłum. B. Wolniewicz, Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN, 2000, pkt 66.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

3. Rozdział 2 tytułu IX dyrektywy Rady 2006/112/WE<sup>3</sup> jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Zawarty w tym rozdziale art. 132 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- l) świadczenie usług, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, w zakresie zbiorowego interesu swoich członków w zamian za składkę ustaloną zgodnie ze statutem, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mające cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej, filantropijnej lub obywatelskiej, pod warunkiem że to zwolnienie podatkowe nie spowoduje zakłóceń konkurencji;
- m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;
- n) świadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie;

[...]”.

### Prawo Zjednoczonego Królestwa

4. Grupa 10 wymieniona w załączniku 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.) ustanawia zwolnienia dotyczące świadczenia niektórych usług związanych ze sportem:

„Grupa 10: Sport, zawody sportowe i wychowanie fizyczne

[...]1. Przyznanie prawa do udziału w zawodach sportowych lub w ramach rekreacji ruchowej, gdzie wynagrodzenie za przyznanie tego prawa ma formę pieniężną, przeznaczoną w całości na cele przyznania nagrody lub nagród w tych zawodach.

2. Przyznanie przez uprawniony podmiot ustanowiony dla celów związanych ze sportem lub rekreacją ruchową prawa do udziału w zawodach organizowanych w ramach takiej aktywności.

3. Świadczenie przez uprawniony podmiot na rzecz jednostki usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, w którym jednostka ta uczestniczy, i mających dla tego sportu lub wychowania fizycznego podstawowe znaczenie”.

<sup>3</sup> Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 34, s. 1, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy) (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

## Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

5. Brydż jest grą karcianą, w której bierze udział czterech graczy stanowiących dwie rywalizujące ze sobą pary, przy czym partnerzy siedzą naprzeciwko siebie przy stole. Gra dzieli się na cztery fazy: rozdanie kart, licytację, rozgrywkę i zapis wyniku. Miliony ludzi na całym świecie grają w brydża w klubach, na turniejach, przez Internet i z przyjaciółmi.

6. W klubach i na turniejach najczęściej gra się w „brydża porównawczego”, w którym karty otrzymane przez każdego gracza w każdym rozdaniu są zachowywane, tak że każda para kolejno rozgrywa to samo rozdanie, co pary przeciwników przy innych stołach, a końcowy wynik jest oparty na porównaniu.

7. Ta postać gry jest rozgrywana jako konkurencja na poziomie krajowym i międzynarodowym.

8. English Bridge Union (EBU) jest krajowym związkiem brydża porównawczego w Anglii. Jego udziałowcami są związki brydżowe poszczególnych hrabstw. EBU organizuje turnieje brydżowe i pobiera od uczestników opłaty za dopuszczenie do uczestnictwa w tych turniejach. Opłata za dopuszczenie do uczestnictwa w turnieju podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa dotyczącym tego podatku<sup>4</sup>.

9. EBU zwróciło się do Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organu podatkowego i celnego w Zjednoczonym Królestwie, zwanego dalej „organem podatkowym i celnym”) celem uzyskania zwrotu podatku VAT zapłaconego od opłat za dopuszczenie do uczestnictwa w turniejach, utrzymując, że opłaty te były objęte zwolnieniem z podatku VAT ustanowionym w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT. Decyzją z dnia 12 lutego 2014 r. organ podatkowy i celny nie uwzględnił tego wniosku. EBU odwołało się od tej decyzji. First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) oddalił odwołanie EBU, ale udzielił mu zezwolenia na złożenie apelacji do Upper Tribunal (sądu wyższej instancji, Zjednoczone Królestwo). Po rozprawie, którą przeprowadzono w dniu 14 lutego 2015 r., Upper Tribunal (sąd wyższej instancji) postanowił w dniu 23 lipca 2015 r., że do rozstrzygnięcia apelacji jest konieczne orzeczenie w sprawie wykładni art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, i w dniu 1 września 2015 r. zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi: „1) Jakie są zasadnicze cechy, jakie musi wykazywać dana aktywność, aby można było ją zakwalifikować jako »sport« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy VAT]? W szczególności, czy dana aktywność musi wykazywać znaczący (lub niepozbawiony znaczenia) element fizyczny, który jest istotny dla jej wyniku, czy wystarczy, aby wykazywała ona znaczący element umysłowy, który jest istotny dla jej wyniku?”

2) Czy brydż porównawczy jest »sportem« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [...] dyrektywy VAT?”.

10. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 15 lutego 2016 r. Rządy Zjednoczonego Królestwa i Królestwa Niderlandów, a także Komisja Europejska złożyły uwagi na piśmie. EBU, Zjednoczone Królestwo i Komisja Europejska wzięły udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 2 marca 2017 r.

<sup>4</sup> W odniesieniu do rozwiązań przyjętych w państwach członkowskich innych niż Zjednoczone Królestwo, strony przyjmują do wiadomości, że brydż porównawczy traktowany jest jako „sport” do celów zastosowania art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT przez organy podatkowe Austrii, Belgii, Danii, Francji i Niderlandów. Strony przyjmują do wiadomości, że nie jest on traktowany jako „sport” w Irlandii i Szwecji.

## Analiza

### **Pytanie pierwsze: „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT – aktywność fizyczna czy umysłowa?**

11. Poprzez pierwsze pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy do cech, jakie powinna wykazywać dana aktywność, aby można było zakwalifikować ją jako „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, należy wysiłek fizyczny, choćby nieznaczący, ale istotny, czy też wystarczy, że aktywność tę cechuje znaczący wysiłek umysłowy, który jest istotny dla jej wyniku.

12. Na mocy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT „świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

### ***Ogólne uwagi w przedmiocie zwolnień przewidzianych w dyrektywie VAT i właściwe orzecznictwo***

13. Zgodnie z ogólną zasadą, na której opiera się ustanowiony przez dyrektywę VAT system podatku od wartości dodanej, opodatkowaniem podatkiem VAT objęte są wszystkie transakcje. Zwolnienia takie jak te ustanowione w art. 132 dyrektywy VAT należy traktować jako wyjątki od tej zasady.

#### ***– Zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT***

14. Niemniej zwolnienia ustanowione w art. 132 dyrektywy VAT nie są fakultatywne. Użycie nakazowej formy „zwalniają” (w wersji angielskiej „shall”) wskazuje na to, że państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia transakcji wymienionych w art. 132 tej dyrektywy. Oznacza to, że zwolnienie tych transakcji z podatku VAT jest w interesie Unii. Oznacza to również, że o ile zwolnienia, jako wyjątek od ogólnej zasady, powinny być poddane wykładni zawężającej, o tyle wykładnia ta nie powinna prowadzić do pominięcia interesu Unii. Model rozumowania, jakie należy tu przeprowadzić, jest zatem inny niż ten, który ma zastosowanie w przypadku motywów uzasadniających odstępstwa lub w przypadku stosowania bezwzględnych wymogów interesu publicznego na gruncie podstawowych swobód i związanych z nimi środków harmonizacyjnych, tzn. w sytuacjach, w których państwom członkowskim przysługuje swoboda uznania. Przy stosowaniu w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT państwom członkowskim nie przysługuje swoboda uznania. Jeżeli przesłanki opisane w tym przepisie są spełnione, państwa członkowskie są zobowiązane zwolnić transakcje z podatku VAT. Co więcej, takie zobowiązanie ciążące na państwach członkowskich jest konieczne dla zapewnienia jednolitego stosowania zwolnień na terenie całej Unii Europejskiej.

15. Trybunał w wielu sprawach orzekał już w przedmiocie zwolnień przewidzianych w dyrektywie VAT i w aktach ją poprzedzających. Sprawy te można podzielić na trzy kategorie.

16. Po pierwsze, sprawy dotyczące podatników, którzy mogą korzystać ze zwolnień. W tym zakresie Trybunał konsekwentnie stwierdzał, że zgodnie z zasadą neutralności podatkowej państwa członkowskie nie mogą wprowadzać rozróżnienia ze względu na formę prawną lub strukturę organizacyjną podmiotu dokonującego transakcji dla celów udzielenia zwolnienia<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Komisja/Francja (C-216/11, EU:C:2013:162, pkt 20). Zobacz również wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r., Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, pkt 24); w odniesieniu do zwolnienia dotyczącego sportu zob. w szczególności wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 30).

17. Po drugie, Trybunał rozpatrywał kwestię, czy dana działalność powiązana z działalnością korzystającą ze zwolnienia również podlega zwolnieniu. Trybunał stwierdził, że w sprawie Stockholm Lindöpark<sup>6</sup>, wynajem nieruchomości, a w sprawie Turn- und Sportunion Waldburg<sup>7</sup> – dzierżawa nieruchomości, nie są bezpośrednio związane ze sportem, a zatem nie korzystają ze zwolnienia z podatku VAT, podczas gdy udostępnienie boiska lub oddanie do dyspozycji sędziego jest niezbędne do uprawiania sportu<sup>8</sup>, a tym samym jest objęte zwolnieniem z tego podatku.

18. Po trzecie, Trybunał wypowiadał się w kwestii, jakie rodzaje aktywności mogą być uznane za sport. W sprawie Žamberk<sup>9</sup> uznał, że niezorganizowana, niesystematyczna i niemająca na celu udziału w zawodach aktywność sportowa jest objęta zwolnieniem. W sprawie Komisja/Niderlandy<sup>10</sup> orzekł, że wynajem łodzi rekreacyjnych nie może być traktowany jako aktywność sportowa, ponieważ łodzie te mogą być wykorzystywane w celach czysto rekreacyjnych<sup>11</sup>. Sprawa ta nie dotyczyła jednak definicji sportu jako takiej, ponieważ nie kwestionowano w niej, że żeglarstwo może być uznane za sport.

#### **– Inne wybrane zwolnienia ustanowione w dyrektywie VAT**

19. W sprawie Rank Group<sup>12</sup> Trybunał uznał, w kontekście zwolnienia dotyczącego gier losowych ustanowionego w art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, że odmienne traktowanie pod względem podatku VAT dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspakajających te same jego potrzeby jest wystarczające do stwierdzenia naruszenia zasady neutralności podatkowej<sup>13</sup>. Odpowiedź na pytanie o to, czy dana działalność może być uznana za „zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe”, opiera się zatem na podejściu rynkowym: jeżeli konsumenci uznają dane usługi za podobne, to usługi te należy opodatkować w taki sam sposób.

20. W odniesieniu do zwolnienia dotyczącego opieki medycznej Trybunał dość wcześnie wyjaśnił, że usługi świadczone przez chirurgów weterynary<sup>14</sup>, biologiczna analiza powiązań genetycznych<sup>15</sup> oraz przechowywanie komórek macierzystych dla potrzeb ewentualnych przyszłych terapii<sup>16</sup> nie podlegają zwolnieniom z podatku VAT przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. b) lub c), podczas gdy świadczone przez pielęgniarki usługi domowej pielęgnacji chorych<sup>17</sup>, przeprowadzanie analiz laboratoryjnych przez prywatne przedsiębiorstwa<sup>18</sup> oraz oddzielanie i hodowla komórek chrząstkowych<sup>19</sup> są objęte zakresem definicji opieki medycznej<sup>20</sup>. Na podstawie powołanych tu przykładów można stwierdzić, że pojęcie „opieki medycznej” nie wymaga szczególnie wąskiej wykładni, ponieważ zwolnienie czynności ściśle związanych z opieką szpitalną i medyczną jest skonstruowane w taki sposób, aby zapewnić, że korzyści płynące z takiej opieki nie są ograniczane przez wzrost jej kosztów<sup>21</sup>.

6 Wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 24, 25).

10 Wyrok z dnia 25 lutego 2016 r. (C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118).

11 Wyrok z dnia 25 lutego 2016 r., (C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 30).

12 Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36).

13 Wówczas art. 13 część B lit. f) dyrektywy 77/388.

14 Wyrok z dnia 24 maja 1988 r., Komisja/Włochy (122/87, EU:C:1988:256, pkt 9).

15 Wyrok z dnia 14 września 2000 r., D. (C-384/98, EU:C:2000:444, pkt 22).

16 Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 52).

17 Wyrok z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 41).

18 Wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 31).

19 Wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, pkt 32).

20 Bardziej skomplikowana jest sytuacja psychoterapii – zob. wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 50); z dnia 13 września 2007 r.; Common Market Fertilizers/Komisja (C-443/05 P, EU:C:2007:511, pkt 46).

21 Wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23).



21. W oparciu o powołane powyżej orzecznictwo twierdzą, że pojęcie „sportu” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT powinno być interpretowane wąsko, ale jednak z uwzględnieniem celu i przedmiotu zwolnienia.

22. Wyrażenie „sport” nie jest zdefiniowane w dyrektywie VAT. Nie istnieje również obejmująca wszystkie przypadki unijna definicja „sportu”, którą można by zastosować w całej Unii do każdego aktu prawa pierwotnego i wtórnego. Muszę zatem uciec się do klasycznej techniki wykładni gramatycznej, systemowej (odwołującej się do usytuowania normy w systemie prawa), kontekstowej/celowościowej (odwołującej się do ducha normy) i historycznej.

### **Wykładnia gramatyczna**

23. W braku jasnej definicji pojęcia „sportu” punktem wyjścia wykładni tego pojęcia musi być jego znaczenie potoczne. Miarodajne słowniki podają w tym zakresie definicje zgodne z intuicją i jednoznacznie odwołujące się do aspektu fizycznego. Po naszej stronie Atlantyku<sup>22</sup> wystarczy sprawdzić definicje zamieszczone w słownikach *Oxford Advanced Learner's Dictionary* („aktywność wykonywana dla przyjemności wymagająca fizycznego wysiłku i sprawności, zwykle wykonywana w wyznaczonym do tego obszarze i według określonych reguł”)<sup>23</sup> i *Cambridge Dictionary* („gra, współzawodnictwo lub aktywność wymagająca fizycznego wysiłku i sprawności, uprawiane lub wykonywane zgodnie z określonymi zasadami dla zabawy lub zawodowo”)<sup>24</sup>, w *Słowniku języka polskiego PWN* – wydanym przez Polskie Wydawnictwo Naukowe („ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników”)<sup>25</sup>, we francuskim słowniku *Larousse* („aktywność fizyczna wykonywana w celu poprawienia własnej kondycji fizycznej”)<sup>26</sup> lub w niemieckim słowniku *Duden* („aktywność fizyczna wykonywana jako ćwiczenie fizyczne, wykonywana dla przyjemności czerpanej z ruchu i gry, zgodnie z określonymi zasadami [we współzawodnictwie]”)<sup>27</sup>.

### **Wykładnia systemowa**

24. Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT posługuje się wyrażeniem „sportu lub wychowania fizycznego”. Rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja Europejska twierdzą, że to odwołanie do „sportu lub wychowania fizycznego” zakłada, że pojęcie „sportu” również w sposób konieczny obejmuje aspekt fizyczny. W istocie, z użycia spójnika „lub” można by wywodzić, że zakres pojęcia „wychowanie fizyczne” pokrywa się z zakresem pojęcia „sport” w tym sensie, iż każdy sport musi zawierać w sobie element fizyczny. Z tego można by wywodzić, że dla prawodawcy pojęcia „sportu” i „wychowania fizycznego” są blisko związane, a nawet że są synonimami.

25. To stanowisko nie przekonuje mnie jednak.

22 W istocie jedyna definicja „sportu”, z jaką się zetknąłem, dwuznacznie podchodząca do wymogu wysiłku fizycznego to definicja zawarta w słowniku *Merriam-Webster Dictionary*, który podaje trzy definicje, przy czym tylko jedna z nich odwołuje się do „aktywności fizycznej wykonywanej dla przyjemności” (zob. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>).

23 Tłumaczenie następującej definicji: „Activity that you do for pleasure and that needs physical effort or skill, usually done in a special area and according to fixed rules”. Zobacz [http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport\\_1?q=sport](http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport).

24 Tłumaczenie następującej definicji: „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”. Zobacz <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.

25 Zobacz <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Tłumaczenie następującej definicji: „Activité physique visant à améliorer sa condition physique”. Zobacz <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Tłumaczenie następującej definicji: „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung”. Zobacz. <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

26. Fakt, że prawodawca Unii odwołał się do „sportu” i „wychowania fizycznego” w tym samym przepisie, w moim odczuciu oznacza jedynie, że pojęcia te są ze sobą w jakiś sposób powiązane, ale powiązanie to nie musi wynikać z łączącego je aspektu fizycznego. Powiązanie to może wynikać bowiem z aspektu „wychowawczego” „wychowania fizycznego” lub z innych aspektów wspólnych dla obu tych pojęć, takich jak korzyści dla zdrowia, poczucie wspólnoty czy kwestie organizacyjne lub też z woli zapewnienia, że aktywności, których element fizyczny budzi wątpliwości, ale powszechnie uznawane za „sport”, takie jak strzelectwo, łucznictwo czy gra w szachy, będą objęte zakresem tej definicji<sup>28</sup> – wreszcie intencją prawodawcy Unii mogło zwyczajnie być zapewnienie, iż „wychowanie fizyczne” znajdzie się w granicach zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, pomimo iż nie zawiera ono w sobie elementu współzawodnictwa. W moim rozumieniu odwołanie się do obu pojęć w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy ma na celu właśnie zagwarantowanie, że „wychowanie fizyczne”, które z jakiegokolwiek powodu mogłoby nie zostać uznane za „sport”, będzie jednak objęte zakresem tego przepisu. Przykładem, który spontanicznie przychodzi mi tu na myśl, jest wychowanie fizyczne w kontekście pozbawionym bezpośredniego współzawodnictwa, jak trening. Nie budzi przecież wątpliwości fakt, że trening piłkarski jest objęty zakresem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

27. Innymi słowy, nie należy zakładać, że użycie wyrażenia „sport lub wychowanie fizyczne” miało na celu wykluczenie aktywności, które nie charakteryzują się wysiłkiem fizycznym.

28. Tym samym całościowa analiza systemu dyrektywy VAT nie pozwala na rozstrzygnięcie kwestii, czy aktywność oparta głównie na wysiłku umysłowym, a nie na wysiłku fizycznym może być uznana za „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy.

### ***Wykładnia historyczna***

29. Co więcej, przebieg prac przygotowawczych do dyrektywy VAT nie pozwala na sprecyzowanie rozpatrywanego pojęcia. Delegacja Zjednoczonego Królestwa zauważyła w protokole Rady z dnia 17 maja 1977 r. dotyczącym szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG<sup>29</sup>, że (obecny) art. 132 ust. 1 lit. m) i n) wymaga precyzyjniejszej definicji wymienionych w tym przepisie rodzajów działalności<sup>30</sup>, ale definicja taka, o ile się nie myli, nie została nigdy włączona do dyrektywy VAT.

### ***Wykładnia celowościowa***

30. Świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub objętych wychowaniem fizycznym jest uznawane przez prawodawcę Unii za świadczenie usług w interesie publicznym, które zasługuje na zwolnienie z podatku VAT. Ratio legis tego zwolnienia powinno być analizowane również w świetle art. 165 ust. 1 akapit drugi TFUE, zgodnie z którym Unia przyczynia się do wspierania europejskich przedsięwzięć w zakresie sportu, uwzględniając jego szczególnie charakter, jego struktury oparte na zasadzie dobrowolności oraz uwzględniając jego funkcję społeczną i edukacyjną.

<sup>28</sup> Wróć jeszcze do przykładu tych trzech sportów w dalszej części opinii.

<sup>29</sup> Dyrektywa z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

<sup>30</sup> Zobacz W. Birkenfeld, i Ch. Forst, *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. Aufl., Bielefeld, Erich Schmidt Verlag, 1998, s. 310.

31. Jeśli jednak porównać praktykę państw członkowskich dotyczącą kwalifikacji aktywności pozbawionej aspektu fizycznego jako sportu, to trzeba przyznać, że jest ona dość różnorodna. Książkowym przykładem w tym zakresie są szachy, gra powszechnie uznawana za sport<sup>31</sup>, choć, o ile mi wiadomo, nie w Zjednoczonym Królestwie.

32. Biorąc pod uwagę szerszy kontekst, Komitet Ministrów Rady Europy przyjął w 1992 r. Europejską kartę sportu<sup>32</sup>, która definiuje „sport” z wyraźnym odniesieniem do „aktywności fizycznej”.

33. Prawdą jest, że działania Rady Europy stanowią punkt odniesienia dla działań podejmowanych przez Unię. Unia jest wszakże związana nie tylko ogólnym obowiązkiem ustanowienia wszelkich właściwych form współpracy z organami Rady Europy<sup>33</sup>, ale również szczególnym obowiązkiem sprzyjania współpracy w dziedzinach sportu<sup>34</sup> i kultury<sup>35</sup>. W odniesieniu do sportu Rada Europy stanowi „kompetentną organizację międzynarodową” w rozumieniu art. 165 ust. 3 TFUE.

34. Niemniej jednak nic nie wskazuje na to, aby zamiarem prawodawcy Unii było ustanowienie związku między pojęciem figurującym w dyrektywie VAT i tym, które jest zawarte w Europejskiej karcie sportu z 1992 r.

35. Brydż jest uważany za sport w programie Erasmus+. Z finansowania obejmującego program Erasmus+ może korzystać również taka działalność, która nie jest zwolniona z podatku VAT. Innymi słowy, o ile definicja sportu powinna mieć charakter autonomiczny dla celów dyrektywy VAT<sup>36</sup>, o tyle pojęcie to nie musi mieć jednego, ogólnie przyjętego znaczenia we wszystkich dziedzinach prawa Unii Europejskiej. Nie sadzę, aby można było sformułować wniosek, że Rada Europy lub polityczne instytucje Unii używają jednej definicji sportu, wspólnej dla wszystkich aktów prawa, w szczególności dlatego że definicja taka może być uzależniona od celów danego aktu.

36. Istotą rozpatrywanego tu pytania prejudycjalnego nie jest zatem to, czy sport, zgodnie z niektórymi przyjętymi jego definicjami, musi łączyć się z wysiłkiem fizycznym, ale raczej to, czy działalność, która może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, ma dotyczyć „sportu” rozumianego jako aktywność łącząca się z wysiłkiem fizycznym. Dlatego też poniżej postaram się przedstawić zasadnicze elementy definicji pojęcia „sportu” dla potrzeb art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, które odzwierciedlają ogólny cel tego przepisu rozpatrywanego w ramach systemu tej dyrektywy.

31 O ile się nie mylę, szachy uznawane są za sport w Danii, Belgii, Włoszech, Francji i Austrii. W Niemczech szachy nie są uznawane za sport, ale mimo to korzystają one z tego samego co sport zwolnienia przewidzianego w § 52 ust. 2 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej). Brydż w tym kraju nie jest uznawany za sport, ale w wyroku Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii), sygn. 13 K K3949/09, z dnia 17 października 2013 r., potraktowano go jako „kulturę”, aby móc objąć go tym zwolnieniem.

32 Zalecenie Nr R (92) 13 REV Komitetu Ministrów dla państw członkowskich na temat zrewidowanej Europejskiej karty sportu przyjętej przez Komitet Ministrów w dniu 24 września 1992 r. na 480. posiedzeniu przedstawicieli Ministrów Konferencji i zrewidowanej na ich 752. posiedzeniu w dniu 16 maja 2001 r.; art. 2 lit. a). Warto zauważyć, że zgodnie z art. 2 lit. b) tej karty uzupełnia ona zasady etyczne i wytyczne dla polityki określone w: a) Europejskiej konwencji w sprawie przemocy i ekcesów widzów w czasie imprez sportowych, a w szczególności meczów piłki nożnej oraz w b) Konwencji antydopingowej. Obie te konwencje dotyczą kwestii związanych przede wszystkim ze sportem uprawianym zawodowo.

33 Zobacz art. 220 ust. 1 TFUE.

34 Zobacz art. 165 ust. 3 TFUE.

35 Zobacz art. 167 ust. 3 TFUE.

36 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w rozpatrywanym tu artykule, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich, zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17).



### *Próba zdefiniowania sportu*<sup>37</sup>

37. Znaczenie słowa „sport” ulegało znacznym zmianom od czasów kiedy zorganizowano pierwsze igrzyska olimpijskie w starożytnej Grecji, do wieku XXI. Gdy termin „sport” pojawił się po raz pierwszy w języku angielskim, w XIV w., oznaczał on spędzanie wolnego czasu [ang. „leisure”]. Dopiero później skojarzono go z aktywnością fizyczną mającą na celu ćwiczenie ciała zgodnie z określonymi zasadami<sup>38</sup>. Jednakże definicja ta, która, jak wskazałem powyżej, jest wciąż jeszcze szeroko przyjęta, nie może w żadnym razie być uznana za uniwersalną.

38. Organizacje takie jak Unia Federacji Międzynarodowych Sportaccord<sup>39</sup>, Międzynarodowa Federacja Sportu Uniwersyteckiego<sup>40</sup> i Międzynarodowy Komitet Olimpijski (MKOl)<sup>41</sup> wyraźnie uznają sporty umysłowe lub wspierają aktywność niewiążącą się z wysiłkiem fizycznym. Najlepszym tego przykładem są szachy. W sytuacji gdy wysiłek fizyczny nie jest wymagany, sport jest definiowany poprzez odniesienie do współzawodnictwa oraz fakt, że sprzęt nie jest dostarczany przez jednego tylko dostawcę<sup>42</sup> – co wyklucza takie rodzaje aktywności, które nie cieszą się powszechną popularnością w społeczeństwie i są oparte na wykorzystaniu obecnych na rynku produktów komercyjnych, skonstruowanych przez przedsiębiorstwa w celach czysto konsumpcyjnych (np. gry video).

39. Moim zdaniem powołane powyżej definicje nie mogą być wykorzystane do wyczerpującego określenia zakresu pojęcia „sportu” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, choć stanowią one dobry punkt wyjścia. Międzynarodowy status nadany sportowi przez MKOl lub Sportaccord zakłada pewien stopień społecznej akceptacji i może łączyć się z tym, że dana aktywność jest ogólnie postrzegana jako podobna do powszechnie uznanych sportów. Dlatego, dla udzielenia odpowiedzi na pytanie postawione przez sąd odsyłający warto zauważyć, że zgodnie z kryterium porównywalności określonym w wyroku Rank Group<sup>43</sup> uznanie przez międzynarodowe organizacje sportowe powinno mieć wpływ na to, czy dana aktywność może być, co do zasady, uznana za sport.

40. Pragnę zauważyć, że MKOl zalicza niezwiązaną z wysiłkiem fizycznym grę w szachy do dyscyplin, którym przyznano status olimpijski<sup>44</sup>. Wnioskuje z tego, że daną aktywność nie musi koniecznie wiązać się z wysiłkiem fizycznym, aby mogła być ona uznana za sport. Wydaje mi się to całkowicie logiczne. Traktowanie wysiłku fizycznego jako obowiązkowy prowadziłoby ipso facto do wykluczenia z pojęcia „sportu” szeregu aktywności, które powszechnie uznawane są za sport i których klasyfikacja jako sport nie budzi żadnych wątpliwości, mimo że ich aspekt fizyczny jest całkowicie marginalny. Nasuwają się tu przykłady strzelectwa i łucznictwa.

41. Niemniej jednak pojęcie „sportu” powinno być interpretowane również w świetle celów przyświecających zwolnieniom z podatku VAT przewidzianym w dyrektywie VAT. Jak stanowi nagłówek rozdziału 2 tytułu IX tej dyrektywy („Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”), aby określone czynności mogły korzystać ze zwolnienia, powinny być wykonywane w interesie publicznym.

37 F. McBride, w Toward a non-definition of sport, *Journal of the Philosophy of Sport*, Vol. 2, Issue 1, 1975, 4–11, wykazuje, że definicja sportu nie jest potrzebna w filozofii. Ponieważ my zajmujemy się dużo bardziej przyziemnym zagadnieniem pojęcia „sportu” dla potrzeb dyrektywy VAT, obawiam się, że nie możemy uniknąć próby zdefiniowania tego pojęcia

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

39 Unia Federacji Międzynarodowych Sportaccord, Genewa, 2016: „Definicja sportu”, zob. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Zobacz strona internetowa MFSU, <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Zobacz w przedmiocie włączenia brydża i szachów do sportów uznanych przez MKOl <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Zobacz „Definicja sportu”, Unia Federacji Międzynarodowych, Genewa, 2016: <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

43 Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36).

44 Lista uznanych sportów znajduje się na stronie MKOl: <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42. W tym względzie wydaje mi się, że większość aktywności powszechnie uznawanych za sport ma następujące cechy wspólne: po pierwsze, wymagają one pewnego wysiłku w celu sprostania wyzwaniu lub pokonania przeszkody (a zatem nie mają charakteru czysto rekreacyjnego)<sup>45</sup>, bez względu na to, czy tym wyzwaniem jest zmierzenie się z przeciwnikiem czy też przekroczenie granic własnego ciała lub umysłu; po drugie, podejmowanie tych wyzwań i pokonywanie tych przeszkód, z jednej strony, ćwiczy określoną sprawność fizyczną lub umysłową, a tym samym, z drugiej strony, przyczynia się do poprawy samopoczucia fizycznego i umysłowego osób uprawiających sport i, po trzecie, aktywność taka z reguły nie jest wykonywana w kontekście wyłącznie komercyjnym. Po czwarte wreszcie, (lokalny) odbiór społeczny lub uznanie międzynarodowe służą jako wskaźnik tego, że mamy do czynienia ze sportem. Innymi słowy, sport w rozumieniu dyrektywy powinien być interpretowany jako ćwiczenie kondycji fizycznej lub umysłowej w sposób, który jest ogólnie korzystny dla zdrowia i samopoczucia obywateli, ponieważ w przeciwnym razie nie mógłby być on uznany za spójny z celem zwolnień ustanowionych w rozdziale 2 tytułu IX dyrektywy VAT<sup>46</sup>.

43. Na koniec pragnę podkreślić, że nieodłącznym elementem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT jest aspekt kulturowy. O ile, jak zaznaczyłem już wcześniej, pojęcie „sportu” jest pojęciem autonomicznym prawa Unii, należy pamiętać, że niektóre sporty mają charakter lokalny i nie są uprawiane na terenie całej Unii. Za przykład mogą tu posłużyć irlandzki hurling czy polskie kumoterki<sup>47</sup>. Ponadto pewne sporty mogą być bardziej popularne w niektórych krajach lub regionach niż w innych. Na przykład więcej Francuzów i Brytyjczyków niż Polaków gra w rugby. Podobnie jest z brydżem, który cieszy się większą popularnością w Zjednoczonym Królestwie, Irlandii i krajach północnych Unii Europejskiej. Regionalny odbiór powinien zatem być uwzględniany, kiedy zakres pojęcia „sportu” jest określany w sposób autonomiczny na poziomie Unii.

44. Z powyższych rozważań wynika, że wiele rodzajów aktywności wciąż będzie pozostawało poza zakresem pojęcia „sportu”. Pojęcie to z pewnością nie obejmuje gier losowych, ponieważ nie występuje w nich związek pomiędzy włożonym wysiłkiem i osiągniętym wynikiem, a podejmowane czynności nie wymagają żadnej sprawności fizycznej lub umysłowej.

45. To, co nie wydaje mi się obowiązkowe dla definiowania sportu, to występowanie pewnego aspektu fizycznego. Prawdą jest, że niewiele rodzajów aktywności niezwiązanych z ruchem spełni kryteria definicji sportu, ponieważ nie mogą być one uprawiane w celach czysto rekreacyjnych, muszą osiągnąć pewien poziom akceptacji społecznej oraz wykazywać cechy i korzyści kojarzone z większością sportów ruchowych, przy czym należy pamiętać, że skutki dla samopoczucia i sprawności umysłowej należy traktować na równi ze skutkami dla samopoczucia i sprawności fizycznej.

46. Proponuję zatem, aby na pytanie pierwsze odpowiedzieć, iż do cech, jakie powinna wykazywać dana aktywność, aby móc zakwalifikować ją jako „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, nie należy wysiłek fizyczny, choćby nieznaczący, ale istotny dla jej wyniku. Wystarczy, że aktywność tę cechuje znaczący wysiłek umysłowy, który jest istotny dla jej wyniku.

### **Pytanie drugie: brydż**

47. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający pragnie ustalić, czy brydż porównawczy można uznać za „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

<sup>45</sup> Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy (C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 24).

<sup>46</sup> Inną kwestią, która nie może być rozstrzygnięta w niniejszej sprawie, jest to, czy dana działalność, aby mogła skorzystać ze zwolnienia, musi być zgodna z prawem. W przedmiocie wymogu zgodności z prawem i zasady neutralności podatkowej zob. wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 21).

<sup>47</sup> Wyścigi ciągniętych przez konie jeźdźców siedzących w saniach lub jadących na nartach. Praktykowane są głównie w regionie Zakopanego.

48. Ostatecznie to do sądu odsyłającego, jako jedyne właściwego do dokonania oceny okoliczności faktycznych i wykładni prawa krajowego, należy zbadać, w świetle kryteriów określonych w pkt 42 niniejszej opinii, czy brydż porównawczy jest „sportem” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

49. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę przedstawione Trybunałowi informacje, proponuję, aby na to pytanie udzielić odpowiedzi twierdzącej.

50. Brydż nie jest grą losową; nie wydaje się również, aby uznanie go za sport było sprzeczne z określonymi powyżej zasadami. Fakt, że, zgodnie z ustaleniami faktycznymi poczynionymi przez sąd odsyłający, turnieje organizowane są na poziomie międzynarodowym, oraz że wynik gry zdaje się zależeć bezpośrednio od osiągniętej sprawności i treningu zainwestowanego w tę aktywność, wskazuje na to, iż brydż porównawczy jest sportem jak wiele innych. Istotny wysiłek umysłowy i trening są niezbędne do tego, aby móc współzawodniczyć w brydżu porównawczym.

51. Co więcej, na poziomie międzynarodowym brydż porównawczy jest powszechnie akceptowany jako sport i to nie tylko dlatego, że MKOl zdecydował o jego zaklasyfikowaniu jako dyscypliny sportowej w 1998 r. W chwili obecnej brydż uzyskał nawet status dyscypliny olimpijskiej<sup>48</sup>, co oznacza, że zawody brydżowe będą miały miejsce na Olimpiadzie w 2020 r.

52. Wreszcie relatywnie nieznaczny element przypadkowości w wynikach uzyskiwanych w tej grze wskazuje na to, że brydż porównawczy należy traktować jako „sport” w kontekście okoliczności niniejszej sprawy.

## **Wnioski**

53. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania postawione przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo]:

- 1) Pośród cech, jakie powinna wykazywać dana aktywność, aby można było ją zakwalifikować jako „sport” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy) („dyrektywy VAT”) nie musi występować wysiłek fizyczny.
- 2) Aktywność taka jak gra w brydża porównawczego będąca przedmiotem postępowania głównego jest „sportem” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

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