



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
MACIEJ SZPUNAR  
prednesené 15. júna 2017<sup>1</sup>

**Vec C-90/16**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)  
(Spojené kráľovstvo)]

„Smernica 2006/112/ES – DPH – Článok 132 ods. 1 písm. m) – Oslobodenie od DPH – Služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou – Pojem ‚šport‘ – Športový bridž“

### Úvod

1. „Zoberme si napríklad postupy, ktoré nazývame ‚hrami‘. Mám na mysli stolové hry, kartové hry, loptové hry, Olympijské hry atď. Čo majú všetky z nich spoločné? – Nehovorte: ‚Musia mať niečo spoločné, lebo inak by sa nenazývali ‚hrami‘,‘ – ale pozrite sa a zistujte, či majú všetky z nich niečo spoločné. – Lebo ak sa na ne pozriete, neuvidíte nič, čo by bolo spoločné pre všetky hry, ale celý rad podobností a vzťahov. Aby som to zopakoval: nerozmýšľajte, ale pozerajte sa!“<sup>2</sup>

2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre daňové veci), Spojené kráľovstvo], vyvoláva problémy porovnateľné s tými, ktorým čelil Wittgenstein, keď sa pokúšal nájsť spoločné vlastnosti vymedzujúce činnosť ako „hru“. Dnes nejde o vymedzenie pojmu „hry“, ale pojmu „šport“ s cieľom zistiť, či športový bridž – na účel oslobodenia od DPH – predstavuje „šport“ alebo nie.

### Právny rámec

#### Právo EÚ

3. Kapitola 2 hlavy IX smernice Rady 2006/112/ES<sup>3</sup> je nazvaná „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“. Jej článok 132 znie takto:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: angličtina.

<sup>2</sup> WITTGENSTEIN, L. von: *Filozofické skúmania*, 1953. Bratislava: Nakladateľstvo Pravda 1979. Bod 66 [voľný preklad].

<sup>3</sup> Smernica z 28. novembra o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 34, 2006, s. 1, v znení účinnom v relevantnom čase) (ďalej len „smernica o DPH“).

- l) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiaceho s týmito službami, ktoré sú poskytované neziskovými organizáciami politickej, odborárskej, náboženskej, vlasteneckej, filozofickej, dobročinnnej alebo občianskej povahy, ich členom v ich spoločnom záujme na základe členského príspevku pevne stanoveného v súlade s ich stanovami, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže;
- m) určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove;
- n) určité kultúrne služby, ako aj dodanie tovaru úzko súvisiaceho s týmito službami, poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými kultúrnymi zariadeniami uznanými dotknutým členským štátom;

...“

### **Právo Spojeného kráľovstva**

4. Skupina 10 prílohy 9 k Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) upravuje príslušné oslobodenie od dane v súvislosti s určitými dodávkami týkajúcimi sa športu:

„Skupina 10: Šport, športové súťaže a telesná výchova

...1. Poskytnutie práva vstúpiť do súťaže v športe alebo telesnej rekreácii, ak úhrada za poskytnutie spočíva v peniazoch, ktoré sa majú použiť v plnom rozsahu na poskytnutie ceny alebo cien, ktoré sa v tejto súťaži udeľujú.

2. Poskytnutie práva vstúpiť do súťaže v športe alebo telesnej rekreácii zo strany oprávneného subjektu zriadeného na účely tejto činnosti.

3. Poskytnutie služieb jednotlivcovi zo strany oprávneného subjektu, pričom uvedené služby úzko súvisia so športom alebo telesnou výchovou a sú podstatné pre šport alebo telesnú výchovu, na ktorej sa jednotlivec zúčastňuje.“

### **Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky**

5. Bridž je taktická kartová hra pre štyroch hráčov, kde hráči sediaci oproti sebe tvoria pár. Hra má štyri časti: rozdanie kariet, licitácia, zohrávka a vyhodnotenie. Milióny ľudí po celom svete hrajú bridž v kluboch, na turnajoch, prostredníctvom internetu alebo s priateľmi.

6. Vo väčšine klubov a na turnajoch sa hrá „športový bridž“, v ktorom sa karty každého z hráčov po každom kole ponechajú, takže každý pár hrá postupne s rovnakým súborom kariet ako ich protihráči pri iných stoloch, pričom výsledok závisí od konkrétneho výkonu.

7. Táto forma hry sa hrá na súťažiach na vnútroštátnej aj medzinárodnej úrovni.

8. The English Bridge Union (ďalej len „EBU“) je vnútroštátnou federáciou športového bridžu v Anglicku. Jej akcionármi sú okresné bridžové organizácie. Organizuje bridžové turnaje a vyberá od hráčov vstupné poplatky, po uhradení ktorých sa môžu na týchto turnajoch zúčastniť. Podľa právnej úpravy Spojeného kráľovstva v oblasti DPH tento vstupný poplatok podlieha DPH.<sup>4</sup>

9. EBU podala na Her Majesty's Revenue and Customs žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej v súvislosti s týmito vstupnými poplatkami s tvrdením, že poplatky sú oslobodené od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs túto žiadosť zamietli rozhodnutím z 12. februára 2014. EBU sa proti rozhodnutiu odvolala. First-tier Tribunal (Prvostupňový súd, Spojené kráľovstvo) odvolanie EBU zamietol, ale povolil podanie odvolania na Upper Tribunal (Vyšší súd). Upper Tribunal (Vyšší súd) po pojednávaní zo 14. júla 2015 vydal dňa 23. júla 2015 rozhodnutie, v ktorom konštatoval, že na vydanie rozsudku o odvolaní je nevyhnutné rozhodnutie o otázke výkladu článku 132 ods. 1 písm. m). Dňa 1. septembra 2015 položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky: „1. Aké sú podstatné znaky, ktoré musí určitá činnosť vykazovať, aby mohla byť ‚športom‘ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) [smernice o DPH]? Musí daná činnosť zahrňovať predovšetkým významný (alebo nevýznamný) fyzický prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok, alebo stačí, ak zahrňuje významný mentálny prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok?

2. Je športový bridž ‚športom‘ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m)... smernice o DPH?“

10. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol do kancelárie Súdneho dvora doručený 15. februára 2016. Písomné pripomienky podali vlády Spojeného kráľovstva a Holandska, ako aj Európska komisia. EBU, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 2. marca 2017.

## Analýza

### Otázka 1: „Šport“ v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH: telesný a/alebo mentálny?

11. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či musí medzi znaky, ktoré musí vykazovať určitá činnosť, aby bola považovaná za „šport“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, patriť nie bezvýznamný fyzický prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok, alebo či postačuje, ak vykazuje významný mentálny prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok.

12. Podľa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“.

### Všeobecné poznámky o oslobodení od dane v smernici o DPH a relevantnej judikatúre

13. Všeobecným pravidlom spoločného systému dane z pridanej hodnoty zavedeného smernicou o DPH je, že všetky transakcie podliehajú DPH. Také oslobodenia od dane, aké je upravené v článku 132 uvedenej smernice, treba považovať za výnimku z tohto pravidla.

<sup>4</sup> Pokiaľ ide o postoj iných členských štátov, než je Spojené kráľovstvo, účastníci konania uvádzajú, že športový bridž považujú za „šport“ na účely článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH daňové orgány v Rakúsku, Belgicku, Dánsku, Francúzsku a Holandsku. Podľa informácií účastníkov konania bridž nie je považovaný za „šport“ v Írsku a vo Švédsku.

### ***Oslobodenia od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH***

14. Oslobodenia od dane upravené v článku 132 smernice o DPH však nemajú fakultatívnu povahu. Ako vyplýva z použitia kategorického výrazu „oslobodia“, členské štáty majú povinnosť oslobodiť od dane transakcie uvedené v článku 132 smernice. Znamená to, že je v záujme EÚ, aby boli uvedené transakcie oslobodené od DPH. Zároveň to znamená, že oslobodenia od dane ako výnimku zo všeobecného pravidla síce treba vykladať reštriktívne, netreba však strácať zo zreteľa tento záujem EÚ. Keď členské štáty majú právomoc, použije sa iná matrica než pri dôvodoch alebo záväzných požiadavkách týkajúcich sa základných slobôd EÚ a súvisiacich harmonizačných opatrení. Pokiaľ ide o článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, členské štáty nemajú právomoc voľnej úvahy. Ak sú splnené podmienky upravené v tomto ustanovení, členské štáty musia transakcie oslobodiť od DPH. Taká povinnosť členských štátov je navyše nevyhnutná na zabezpečenie jednotného uplatňovania oslobodenia od dane v celej EÚ.

15. Súdny dvor mnohokrát podal výklad oslobodení od dane v zmysle smernice o DPH a jej predchodkýň. Veci možno rozdeliť do troch kategórií.

16. Po prvé ide o veci súvisiace s tým, na aké zdaniteľné osoby sa oslobodenie od dane môže vzťahovať. Súdny dvor v tomto smere ustáleno konštatuje, že na základe zásady daňovej neutrality členské štáty nesmú umožniť rozlišovanie v závislosti od právnej formy alebo formy organizácie uskutočňujúcej transakciu na účely priznania oslobodenia od DPH.<sup>5</sup>

17. Po druhé sa Súdny dvor zaoberal otázkou, či sa oslobodenie od dane vzťahuje aj na určitú činnosť, ktorá súvisí s činnosťou oslobodenou od dane. Súdny dvor v rozsudku Stockholm Lindöpark<sup>6</sup> konštatoval, že prenájom, a v rozsudku Turn- und Sportunion Waldburg,<sup>7</sup> že lízing nehnuteľného majetku priamo nesúvisí so športom, a teda nie je oslobodený od DPH, zatiaľ čo poskytnutie ihriska alebo rozhodcu je nevyhnutné na vykonávanie športu,<sup>8</sup> a teda sa naň vzťahuje oslobodenie od DPH.

18. Po tretie sa Súdny dvor vyjadril k otázke, aké druhy činností možno považovať za šport. V rozsudku Žamberk<sup>9</sup> konštatoval, že oslobodenie od dane sa vzťahuje na neorganizované a nesystematické športové aktivity, ktorých cieľom nie je účasť na športových súťažiach. V rozsudku Komisia/Holandsko<sup>10</sup> rozhodol, že prenájom rekreačných člnov nemožno považovať za športovú činnosť, lebo jeho účel môže byť čisto rekreačný.<sup>11</sup> V tejto veci však nešlo o definíciu športu ako takého, lebo nebolo spochybňované, že člnkovanie môže byť športom.

5 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. marca 2013, Komisia/Francúzsko (C-216/11, EU:C:2013:162, bod 20). Pozri tiež rozsudok z 3. apríla 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, bod 24). Pokiaľ ide osobitne o oslobodenie športu od DPH, pozri rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30).

6 Rozsudok z 18. januára 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Rozsudok z 12. januára 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Rozsudok z 21. februára 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, body 24 a 25).

10 Rozsudok z 25. februára 2016 (C-22/15, neuvverejnený, EU:C:2016:118).

11 Rozsudok z 25. februára 2016 (C-22/15, neuvverejnený, EU:C:2016:118, bod 30).

### Ďalšie vybraté oslobodenia od dane v smernici o DPH

19. V rozsudku Rank Group<sup>12</sup> Súdny dvor rozhodol, že rozdielne zaobchádzanie na účely DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľa a spĺňajú tie isté potreby spotrebiteľa, postačuje na preukázanie porušenia zásady daňovej neutrality v súvislosti s oslobodením hier od dane stanoveným v článku 135 ods. 1 písm. i) smernice o DPH.<sup>13</sup> Otázka, či predmetná činnosť predstavuje „stávky, lotérie a iné formy hazardných alebo peňažných hier“, preto závisela od trhovo orientovaného prístupu: ak spotrebiteľia považujú služby za podobné, musia byť zdaňované rovnako.

20. Pokiaľ ide o oslobodenie zdravotných služieb od dane, Súdny dvor v ranom štádiu objasnil, že na veterinárnu starostlivosť,<sup>14</sup> biologické analýzy genetickej príbuznosti<sup>15</sup> a uskladnenie kmeňových buniek na účely možnej budúcej liečby<sup>16</sup> sa nevzťahuje definícia oslobodení od DPH v článku 132 ods. 1 písm. b) a/alebo c), zatiaľ čo služby domácej starostlivosti poskytované zdravotnými sestrami,<sup>17</sup> lekárske analýzy vykonávané súkromnými podnikmi<sup>18</sup> a extrakcia a pestovanie chrupavkových buniek<sup>19</sup> patria pod definíciu zdravotnej starostlivosti.<sup>20</sup> Na základe týchto rozsudkov je jasné, že pojem „zdravotná starostlivosť“ si nevyžaduje osobitne reštriktívny výklad, lebo oslobodenie činností úzko súvisiacich s hospitalizáciou a zdravotnou starostlivosťou má zabezpečiť, aby prínosy takej starostlivosti neboli brzdené zvýšenými nákladmi<sup>21</sup>.

21. Z vyššie uvedenej judikatúry vyvodzujem, že pojem „šport“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH je potrebné vykladať reštriktívne, ale stále s prihliadnutím na účel a cieľ oslobodenia od dane.

22. Pojem „šport“ nie je v smernici 2006/112 vymedzený. Neexistuje ani celoúijná všeobecná definícia „športu“, ktorá by sa uplatňovala v celej EÚ v každom akte primárneho a sekundárneho práva. Musím preto použiť klasickú výkladovú techniku znenia, systematiky (alebo všeobecného systému), kontextu/cieľov (alebo ducha) a histórie.

### Znenie

23. Bez jasnej definície musí byť východiskom výkladu bežný význam pojmu „šport“. Významné slovníky v tomto smere uvádzajú definície v súlade s intuíciou, ktoré jednoznačne požadujú fyzický prvok. Stačí si pozrieť definície, ktoré na tomto brehu Atlantiku<sup>22</sup> uvádza *Oxford Advanced Learner's Dictionary* („činnosť vykonávaná pre radosť, ktorá si vyžaduje fyzické úsilie alebo zručnosti a zvyčajne sa vykonáva v osobitnom areáli a len podľa stanovených pravidiel“),<sup>23</sup> *Cambridge Dictionary* („hra, súťaž alebo aktivita, ktorá si vyžaduje fyzické úsilie alebo zručnosti a hrá sa alebo vykonáva podľa pravidiel pre radosť a/alebo ako práca“),<sup>24</sup> poľský *Słownik języka polskiego* (Slovník poľského jazyka)

12 Rozsudok z 10. novembra 2011 (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

13 V tom čase článok 13 bod B ods. 1 písm. f) smernice 77/388.

14 Rozsudok z 24. mája 1988, Komisia/Taliansko (122/87, EU:C:1988:256, bod 9).

15 Rozsudok zo 14. septembra 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, bod 22).

16 Rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 52).

17 Rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2000:473, bod 41).

18 Rozsudok z 8. júna 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, bod 31).

19 Rozsudok z 18. novembra 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, bod 32).

20 Pokiaľ ide o psychoterapiu, situácia je zložitejšia: pozri rozsudky zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 50), a z 13. septembra 2007, Common Market Fertilizers/Komisia (C-443/05 P, EU:C:2007:511, bod 46).

21 Rozsudok z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).

22 V skutočnosti jediná definícia pojmu „šport“, ktorá nebola jasná, pokiaľ ide o nevyhnutnosť fyzickej zložky, som našiel v *Merriam-Webster Dictionary*, ktorý uvádza tri definície, z toho len jedna odkazuje na „fyzickú aktivitu vykonávanú pre radosť“(môj preklad „physical activity engaged in for pleasure“), pozri <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.

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

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

PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe („cvičenia a hry zamerané na rozvoj telesnej kondície a súťaženia s cieľom dosiahnuť čo najlepšie výsledky“),<sup>25</sup> francúzsky *Larousse* („fyzická aktivita zameraná na zlepšenie telesnej kondície“)<sup>26</sup> alebo nemecký *Duden* („fyzická aktivita vykonávaná na účely telesného cvičenia ako výsledok radosti z pohybu a hry a podľa určitých pravidiel [na súťaži]“).<sup>27</sup>

### **Systematika**

24. Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH odkazuje na „šport alebo telesnú výchovu“. Vláda Spojeného kráľovstva a Komisia tvrdia, že z toho, že ustanovenie odkazuje na „šport a telesnú výchovu“, vyplýva, že aj pojem „šport“ si vyžaduje fyzický prvok. To sa totiž dá vyvodiť z použitia spojky „alebo“, ktorá môže znamenať, že výraz „telesná výchova“ má širší rozsah ako pojem „šport“ v tom zmysle, že každý šport musí mať telesnú zložku. Možno z toho vyvodiť, že pre zákonodarcu pojmy „šport“ a „telesná výchova“ sú si veľmi príbuzné a dokonca, že predstavujú synonymá.

25. Toto tvrdenie však nepovažujem za presvedčivé.

26. Skutočnosť, že normotvorca EÚ zahrnul „šport“ a „telesnú výchovu“ do toho istého ustanovenia, podľa môjho názoru znamená len to, že tieto pojmy sú istým spôsobom spojené, čo nevyhnutne nemusí súvisieť s „fyzickým“ prvkom. Rovnako to môže byť „výchovný“ aspekt „telesnej výchovy“ alebo akýkoľvek prvok spoločný pre oba pojmy, akým je prínos pre zdravie, zmysel pre spoločenstvo, organizačné otázky alebo zabezpečenie toho, aby sa definícia vzťahovala na činnosti, ktorých fyzický prvok je pochybný, ale ktoré sa vo všeobecnosti považujú za „šport“, napríklad strelba, lukostrelba alebo šach<sup>28</sup> – alebo mohlo byť zámerom normotvorcu EÚ iba zabezpečiť, aby sa článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH vzťahoval na „telesnú výchovu“ napriek tomu, že zvyčajne neobsahuje súťažný prvok. Toto rozlíšenie totiž chápem tak, že skôr objasňuje, že na telesnú výchovu, ktorá z akéhokoľvek dôvodu nemusí predstavovať „šport“, sa tiež vzťahuje článok 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice. Príkladom, ktorý sa natíska v tomto smere, je telesná výchova bez priameho súťažného prvku, akou je tréning. Povedzme futbalový tréning by spadal pod článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH?

27. Inými slovami, netreba vychádzať z toho, že cieľom použitia výrazu „šport alebo telesná výchova“ bolo vylúčiť aktivity, ktorých charakteristickou črtou nie je fyzický prvok.

28. Systéme smernice o DPH ako celok teda neprináša odpoveď na otázku, či činnosť, ktorá je prevažne založená na mentálnej, a nie telesnej námahe, môže byť „športom“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice.

### **História**

29. Okrem toho ani legislatívna história smernice o DPH neodhaľuje presnejšiu definíciu. Delegácia Spojeného kráľovstva v protokole Rady zo 17. mája 1977 k šiestej smernici Rady 77/388/EHS<sup>29</sup> poukázala na to, že (terajší) článok 132 ods. 1 písm. m) a n) by potreboval presnejšie vymedzenie dotknutých činností<sup>30</sup>, no pokiaľ viem, taká definícia nebola do smernice o DPH nikdy vložená.

25 Mój preklad výrazu „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, pozri <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Mój preklad výrazu „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, pozri <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Mój preklad výrazu „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“, pozri <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

28 K týmto trom športom sa vrátim nižšie.

29 Smernica zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

30 Pozri BIRKENFELD, W., FORST, CH.: *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*. 3rd ed., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, s. 310.

## Ciele

30. Normotvorca EÚ považuje určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove, za službu verejného záujmu, ktorá si zaslúži byť oslobodená od dane. Dôvod tohto oslobodenia treba okrem toho chápať z hľadiska článku 165 ods. 1 druhej vety ZFEÚ, podľa ktorého Únia prispieva k podpore európskych záležitostí týkajúcich sa športu, pričom zohľadňuje jeho osobitnú povahu, jeho štruktúry založené na dobrovoľnosti, ako aj jeho spoločenskú a vzdelávaciu úlohu.

31. Pokiaľ ide o bežnú prax v členských štátoch v súvislosti s tým, či možno činnosti bez fyzického prvku považovať za šport, obraz je pomerne rôznorodý. Základným príkladom v tomto smere je šach, činnosť vo všeobecnosti považovaná za šport,<sup>31</sup> hoci, pokiaľ viem, nie v Spojenom kráľovstve.

32. Čo sa týka širšieho kontextu, Výbor ministrov Rady Európy vydal v roku 1992 Chartu o športe,<sup>32</sup> v ktorej je šport vymedzený v tom zmysle, že pri ňom odkazuje na „fyzickú námahu“.

33. Je pravda, že činnosť Rady Európy predstavuje referenciu pre činnosť EÚ. EÚ totiž nemá len všeobecnú povinnosť nadväzovať všetky vhodné formy spolupráce s Radou Európy,<sup>33</sup> ale aj osobitnú povinnosť podporovať spoluprácu v oblasti športu<sup>34</sup> a kultúry.<sup>35</sup> Pokiaľ ide o šport, Rada Európy predstavuje podľa znenia článku 165 ods. 3 ZFEÚ „príslušn[ú] medzinárodn[ú] organizáci[u]“.

34. Napriek tomu neexistuje náznak toho, že by normotvorca EÚ mal v úmysle vytvoriť prepojenie definícií v smernici o DPH a v Charte o športe z roku 1992.

35. Bridž je považovaný za šport v rámci programu Erasmus+. Z programu Erasmus+ je možné financovať aj aktivity, ktoré nie sú nevyhnutne oslobodené od DPH. Inými slovami, definícia športu síce musí byť autonómna na účely smernice o DPH,<sup>36</sup> pojem však nemá nevyhnutne všeobecné akceptovaný význam v práve Európskej únie. Nemyslím si, že z toho možno vyvodíť, že Rada Európy alebo politické inštitúcie EÚ by použili jednu definíciu športu, ktorá by bola univerzálna pre všetky právne akty, najmä z toho dôvodu, že definícia pojmu môže závisieť od účelu právneho aktu.

36. Nejde teda o to, či musí šport podľa určitých definícií zahŕňať prvok telesnej námahy alebo cvičenia, ale skôr o to, či aktivity patriace po pojem „šport“, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od DPH v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, musia nevyhnutne zahŕňať prvok telesnej námahy alebo cvičenia. Preto teraz uvediem základné prvky definície pojmu „šport“ na účely článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, ktoré odrážajú celkový účel ustanovenia v rámci systému uvedenej smernice.

31 Pokiaľ viem, šach je považovaný za šport v Dánsku, Belgicku, Taliansku, Francúzsku a Rakúsku. V Nemecku šach nie je považovaný za šport, vzťahuje sa naň však rovnaké oslobodenie od DPH na základe § 52 ods. 2 nemeckého Abgabenordnung. Na základe rozsudku Finanzgericht Köln 13 K K3949/09 zo 17. októbra 2013 sa tam bridž síce nepovažuje za šport, ale za „kultúru“, aby sa naň mohlo vzťahovať rovnaké oslobodenie od dane.

32 Odporúčanie č. R (92) 13 REV Výboru ministrov členským štátom k revidovanej Európskej charte o športe prijaté Výborom ministrov 24. septembra 1992 na 480. zasadnutí zástupcov ministrov a revidované na ich 752. zasadnutí 16. mája 2001, článok 2 písm. a). Treba poukázať na to, že Charta podľa svojho článku 2 písm. b) dopĺňa etické zásady a politické smerovanie stanovené: i) v Európskom dohovore o násilí a neviazanosti divákov počas športových podujatí a najmä na futbalových zápasoch, ii) v Dohovore proti doping. Oba uvedené dokumenty sa zaoberajú otázkami, ktoré primárne súvisia s profesionálnym telesným športom.

33 Pozri článok 220 ods. 1 ZFEÚ.

34 Pozri článok 165 ods. 3 ZFEÚ.

35 Pozri článok 167 ods. 3 ZFEÚ.

36 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oslobodenia upravené týmto článkom predstavujú autonómne pojmy práva Európskej únie, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch, pozri rozsudok z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17).

### Smerom k definícii športu<sup>37</sup>

37. Význam pojmu „šport“ sa od staroveku a prvých Olympijských hier v Grécku do 21. storočia výrazne zmenil. Keď bol tento pojem pôvodne zavedený do anglického jazyka v 14. storočí, „šport“ znamenal „rekreáciu“. Až neskôr začal byť spojený s fyzickou aktivitou zameranou na tréning tela podľa stanovených pravidiel.<sup>38</sup> Táto definícia, ktorá, ako som ukázal vyššie, je stále vo všeobecnosti podporovaná, však v nijakom prípade nie je univerzálna.

38. Únia SportAccord medzinárodných športových organizácií,<sup>39</sup> Medzinárodná federácia univerzitného športu<sup>40</sup> a Medzinárodný olympijský výbor<sup>41</sup> totiž výslovne zahŕňajú mentálne športy alebo podporujú aktivity bez fyzického prvku. Najlepším príkladom v tomto smere je šach. Pokiaľ fyzický prvok nie je nevyhnutný, šport je definovaný súťažením a skutočnosťou, že vybavenie neposkytuje len jeden dodávateľ<sup>42</sup> – čo vylučuje aktivity bez širokej základne v občianskej spoločnosti, akými sú komerčné produkty na trhu navrhnuté firmami čisto na účely spotreby (napríklad videohry).

39. Tieto definície podľa môjho názoru nemožno použiť na taxatívne vymedzenie pojmu „šport“ v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, sú však dobrým začiatkom. Z medzinárodného postavenia uznaného Medzinárodným olympijským výborom a/alebo federáciami SportAccord vyplýva určité prijatie verejnosťou a môže z neho vyplývať aj to, že vo všeobecnosti sa považujú za podobné uznávaným športom. Na účely odpovede na otázku vnútroštátneho súdu preto stojí za podotknutie, že z hľadiska kritéria porovnateľnosti stanoveného v rozsudku Rank Group<sup>43</sup> môže byť akceptovanie medzinárodnými športovými asociáciami relevantné pri určení, či tú činnosť možno v zásade považovať za šport.

40. Chcem poukázať na to, že Medzinárodný olympijský výbor zahŕňa nefyzické športy ako šach medzi aktivity s uznaným olympijským statusom.<sup>44</sup> Na základe toho usudzujem, že činnosť nemusí nevyhnutne vykazovať fyzický prvok na to, aby bola akceptovaná ako šport. Považujem to za jediné logické riešenie. Povinný fyzický prvok by *ipso facto* vylúčil určitý počet aktivít, ktoré sa vo všeobecnosti považujú za šport napriek tomu, že fyzický prvok je v nich viac ako okrajový, a ktorých klasifikácia ako športu je nepochybná. V tomto smere mi napadá strelba alebo lukostrelba.

41. Pojem „šport“ však treba vykladať aj z hľadiska účelu oslobodení od dane upravených v smernici o DPH. Ako uvádza názov kapitoly 2 hlavy IX tejto smernice („Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“), aby mohla byť určitá činnosť oslobodená od DPH, musí byť vo verejnom záujme.

42. V tomto smere sa domnievam, že väčšina aktivít vo všeobecnosti považovaných za šport má spoločné to, že 1. si vyžadujú určité úsilie na prekonanie výzvy alebo prekážky (a teda nie sú čisto rekreačné),<sup>45</sup> či už je výzvou súťaženie so súperom alebo prekonanie hraníc tela alebo mysle, 2. prekonávaním týchto prekážok sa i) trénujú určité telesné alebo mentálne zručnosti ii) sú prínosom pre telesnú alebo mentálnu pohodu osôb vykonávajúcich šport, a 3. tieto aktivity sa zvyčajne

37 MCBRIDE, F.: Toward a non-definition of sport. In: *Journal of Philosophy of Sport*, roč. 2, č. 1, 1975, s. 4 – 11, tvrdí, že definícia „športu“ nie je na filozofické účely nevyhnutná. Keďže sa však v týchto návrhoch zaoberám svetskejšou problematikou smernice o DPH, obávam sa, že je nevyhnutné pokúsiť sa definovať pojem „šport“.

38 HARPER, D.: sport (n.). *Online Etymological Dictionary*, prístupný na adrese <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

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

40 Pozri webovú stránku FISU prístupnú na adrese <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Pozri zahrnutie bridžu a šachu medzi športy uznané Medzinárodným olympijským výborom, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Pozri Definition of Sport, SportAccord International Federations' Union, Ženeva, 2016, pozri <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

43 Rozsudok z 10. novembra 2011 (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

44 Zoznam uznaných športov, Medzinárodný olympijský výbor, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

45 Pozri rozsudok z 25. februára 2016, Komisia/Holandsko (C-22/15, neuvverejnený, EU:C:2016:118, bod 24).



nevykonávajú len v čisto komerčnom kontexte. Nakoniec 4. (miestne) verejné vnímanie alebo medzinárodné uznanie slúžia ako indikátor poukazujúci na existenciu „športu“. Inými slovami, šport v zmysle smernice treba chápať tak, že znamená tréning mentálnej alebo telesnej kondície spôsobom, ktorý je vo všeobecnosti prospešný pre zdravie a pohodu občanov, lebo inak by to nebolo v súlade s účelom oslobodení od dane stanovených v kapitole 2 hlavy IX smernice o DPH.<sup>46</sup>

43. Nakoniec musím poukázať na kultúrnu zložku vlastnú článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH. Zatiaľ čo definícia „športu“ je, ako som ukázal vyššie, autonómna len pre právo EÚ, netreba zabúdať na to, že mnohé športy majú regionálnu povahu a nie sú prítomné v celej EÚ. Platí to napríklad pre hurling v Írsku alebo kumoterki<sup>47</sup> v Poľsku. Rovnako sú niektoré športy viac rozšírené v určitých krajinách alebo regiónoch než v iných. Rugby hrá viac Britov alebo Francúzov než povedzme Poliakov. Podobne sa domnievam, že bridž hrá viac ľudí v Spojenom kráľovstve, Írsku a severských krajinách Európskej únie než inde. Pri definovaní pojmu „šport“ autonómny spôsobom na úrovni EÚ preto treba zohľadniť regionálne vnímanie.

44. Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že mnohé aktivity sú stále vylúčené z pojmu šport. Definícia nevyhnutne vylučuje hazardné hry, keďže v nich neexistuje súvzťažnosť medzi vynaloženým úsilím a výsledkom, a úlohy, ktoré si nevyžadujú nijakú mentálnu alebo telesnú zručnosť.

45. Existencia určitého fyzického prvku sa mi nejaví ako povinná. Je pravda, že málo nefyzických športov bude spĺňať definíciu športu, lebo nesmú byť čisto rekreačné, musia dosahovať určitý stupeň akceptovania a vykazovať znaky a prínosy spojené s väčšinou telesných športov, pričom účinky na mentálnu kondíciu a pohodu sa musia považovať za zameniteľné s telesnou kondíciou a pohodou.

46. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku v tom zmysle, že medzi znaky, ktoré musí určitá činnosť vykazovať, aby mohla byť „športom“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, nemusí nevyhnutne patriť nie bezvýznamný fyzický prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok. Postačuje, ak činnosť vyžaduje významný mentálny prvok, ktorý je podstatný pre jej výsledok.

## Otázka 2: bridž

47. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či športový bridž predstavuje šport v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH.

48. V konečnom dôsledku prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý má ako jediný právomoc posudzovať skutkové okolnosti a vykladať vnútroštátne právne predpisy, aby z hľadiska zásad uvedených v bode 41 týchto návrhov preskúmal, či je športový bridž „športom“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH.

49. Na základe poskytnutých informácií by som však navrhol odpovedať „áno“.

50. Bridž nie je hazardnou hrou a jeho klasifikácia ako šport sa nejaví byť v rozpore s vyššie uvedenými zásadami. Skutočnosť, že podľa informácií uvedených vnútroštátnym súdom sa uskutočňujú turnaje na medzinárodnej úrovni a že výsledky hry sú podľa všetkého priamo závislé od zručností a tréningu investovaného do aktivity, poukazuje na to, že bridž je šport ako mnohé iné aktivity. Súťaženie v športovom bridži si vyžaduje významné mentálne úsilie a tréning.

<sup>46</sup> To, či musí byť činnosť v súlade so zákonom, aby mohla byť oslobodená od dane, je ďalšia otázka, ktorú v prejednávanej veci nemožno vyriešiť. Pokiaľ ide o požiadavku zákonnosti a zásadu daňovej neutrality, pozri rozsudok z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 21).

<sup>47</sup> Sane a lyže sú ťahané koňmi. Praktizované najmä v okolí mesta Zakopane.

51. Okrem toho je športový bridž vo veľkej miere medzinárodne uznávaný ako šport v neposlednom rade preto, že Medzinárodný olympijský výbor sa v roku 1998 rozhodol uznať ho za šport. Teraz má dokonca olympijský status,<sup>48</sup> čo znamená, že sa v ňom bude súťažiť na Olympijských hrách v roku 2020.

52. Nakoniec skutočnosť, že náhoda zohráva pomerne malú úlohu pri dosahovaní výsledkov, poukazuje na to, že športový bridž predstavuje „šport“ na účely prejednávanej veci.

### **Návrh**

53. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú položil Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vyšší súd (senát pre daňové veci), Spojené kráľovstvo], takto:

1. Medzi znaky, ktoré musí určitá činnosť vykazovať, aby mohla byť „športom“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), nemusí nevyhnutne patriť fyzický prvok.
2. Športový bridž, ako aktivita, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, je „športom“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH.

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