

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 21 lutego 2013 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) – Zwolnienie –
świadczanie usług ściśle związanych z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym –
Podejmowanie aktywności sportowej w sposób niezorganizowany i niesystematyczny – Miejski
park wodny

W sprawie C-18/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (Republika Czeska) postanowieniem z dnia
15 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 stycznia 2012 r., w postępowaniu:

Město Žamberk

przeciwko

Finanční úředitelství v Hradci Králové, obecnie Odvolací finanční úředitelství,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby i C.
Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 grudnia
2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu město Žamberk przez J. Lukáša, advokát,
- w imieniu Finanční úředitelství v Hradci Králové przez E. Horákov?, działając w
charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rzędu czeskiego przez M. Smolka, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, M. Šimerdov? oraz Z. Maláškova?,
działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy město Žamberk (miastem Žamberk) a Finanční ředitelství v Hradci Králové, obecnie Odvolací finanční ředitelství (odwoławczy dykcj finansowy) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) ceny wstępu, w zamian za który město Žamberk umożliwia dostęp do miejskiego parku wodnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT obejmuje podatkiem VAT „każde odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 132 ust. 1 lit. m) owej dyrektywy, zawarty w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, tytułu IX rzeczonyj dyrektywy, przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem [z uprawianiem sportu] lub [z] wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

5 Zgodnie z art. 134 tejże dyrektywy:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. [m)] w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

Prawo czeskie

6 Artykuł 61 lit. d) ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności w postępowaniu głównym, zatytułowany „Pozostałe usługi zwolnione z podatku bez prawa do odliczenia”, przewiduje:

„Z podatku są ponadto zwolnione następujące usługi:

[...]

d) usługi ściśle związane ze sportem lub z wychowaniem fizycznym świadczone przez osoby prawne, które nie zostały założone ani ustanowione w celach komercyjnych, na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

7 Na mocy art. 2 ust. 1 ustawy nr 115/2001 o promocji sportu, pojęcie sportu obejmuje każdą

form? aktywno?ci fizycznej, która poprzez udzia? zorganizowany lub niezorganizowany ma na celu harmonijny rozwój kondycji fizycznej i psychicznej, popraw? stanu zdrowia, a tak?e osi?ganie wyników w zawodach sportowych na wszystkich poziomach.

8 Ust?p drugi tego przepisu definiuje wyra?enie „sport powszechny” jako sport zorganizowany i niezorganizowany, jak równie? aktywn? rekreacj?, przeznaczone dla szerokiego kr?gu spo?ecze?stwa.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

9 M?sto Žamberk udost?pnia – za op?at? za wst?p – miejski park wodny, w którym znajduj? si? m.in. basen p?ywacki podzielony na kilka torów i wyposa?ony w s?upki umo?liwiaj?ce wykonywanie skoków do wody, brodzik dla dzieci, zje?d?alnie wodne, wanna do masa?u, k?pielisko naturalne, boisko do siatkówki pla?owej, urz?dzenia do tenisa sto?owego oraz inny sprz?t sportowy do wynaj?cia. S?d odsy?aj?cy nadmienia, ?e wed?ug jego wiedzy na tym terenie nie dzia?a ?aden klub czy organizacja sportowa, ani te? nie jest on wykorzystywany przez szko?? b?d? inny podmiot do celów wychowania fizycznego.

10 W deklaracji podatkowej za okres podatkowy pierwszego kwarta?u 2009 r. m?sto Žamberk zg?osi?o nadwy?k? podatku VAT w wysoko?ci 198 182 CZK. W tym wzgl?dzie Finan?ní ú?ad v Žamberku (urz?d finansowy w Žamberku) uzna?, ?e us?ugi miejskiego parku wodnego m?sto Žamberk stanowi?y us?ugi zwolnione nieuprawniaj?ce do odliczenia podatku VAT i w konsekwencji decyzj? z dnia 17 czerwca 2009 r. okre?laj?c? wysoko?? podatku stwierdzi? nadwy?k? za dany okres podatkowy w wysoko?ci 154 105 CZK.

11 Poniewa? powy?sza decyzja zosta?a potwierdzona decyzj? Finan?ní ?editelství v Hradci Králové (dyrekcji finansów w Hradec Králové) z dnia 15 grudnia 2009 r., m?sto Žamberk wnios?o skarg? do Krajský soud v Hradci Králové (regionalnego s?du apelacyjnego w Hradec Králové), który uchyli? decyzj? Finan?ní ?editelství v Hradci Králové. To ostatnie wnios?o zatem skarg? kasacyjn? do Nejvyšší správní soud (najwy?szego s?du administracyjnego).

12 Bior?c pod uwag? definicj? poj?cia „sportu” okre?lon? na poziomie krajowym przez art. 2 ustawy nr 115/2001, Nejvyšší správní soud w istocie d??y do ustalenia, czy niezorganizowana i niesystematyczna aktywno?? sportowa mo?e by? zakwalifikowana jako „uprawianie sportu” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

13 Zastanawia si? on równie? nad kwesti?, czy okoliczno??, ?e park wodny taki jak b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego oferuje odwiedzaj?cym nie tylko mo?liwo?? podejmowania niektórych aktywno?ci sportowych, lecz tak?e relaks lub wypoczynek, oraz okoliczno??, ?e zamiarem ka?dego odwiedzaj?cego niekoniecznie jest podejmowanie aktywno?ci o charakterze sportowym, mog? mie? wp?yw na mo?liwo?? stosowania art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT.

14 Nejvyšší správní soud wyja?nia, ?e jego wniosek nie dotyczy interpretacji poj?cia „organizacji nienastawionych na osi?ganie zysku” w rozumieniu rzeczzonego przepisu, poniewa? pytanie, czy m?sto Žamberk wchodzi w zakres tego poj?cia, nie podlega jego ocenie w ramach post?powania g?ównego ze wzgl?dów czeskiego prawa proceduralnego. Ponadto pytania prejudycjalne nie dotycz? dodatkowych warunków zwolnienia z podatku VAT okre?lonych w art. 134 dyrektywy VAT.

15 W tych okoliczno?ciach Nejvyšší správní soud postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy niezorganizowana, niesystematyczna i rekreacyjna aktywno?? sportowa, jaka mo?e

by? podejmowana w tej postaci na terenie kompleksu odkrytych basenów (np. p?ywanie rekreacyjne, rekreacyjna gra w pi?k?) mo?e by? uznawana za [uprawianie sportu] lub wychowanie fizyczne w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy [VAT]?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze, czy oferowanie odp?atnego dost?pu do takiego kompleksu odkrytych basenów, umo?liwiaj?cego odwiedzaj?cym go osobom podejmowanie wy?ej opisanej aktywno?ci sportowej, obok innych form rozrywki czy wypoczynku, mo?e by? uznawane za us?ug? ?ci?le zwi?zan? z [uprawianiem sportu] lub [z] wychowaniem fizycznym ?wiadczon? na rzecz osób [uprawiaj?cych sport lub uczestnicz?cych w wychowaniu fizycznym] w rozumieniu wskazanego przepisu dyrektywy [VAT], a tym samym za us?ug? zwolnion? z podatku VAT, o ile ?wiadczona jest ona przez organizacj? nienastawion? na osi?ganie zysku i spe?nione s? pozosta?e warunki okre?lone w tej dyrektywie?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

16 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e niezorganizowana, niesystematyczna i niemaj?ca na celu udzia?u w zawodach aktywno?? sportowa mo?e by? uznana za uprawianie sportu w rozumieniu tego przepisu.

17 Przede wszystkim nale?y zauwa?y? – maj?c na wzgl?dzie poj?cie „sportu” zawarte w prawie krajowym – ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u zwolnienia, o których mowa w rzeczonym artykule, stanowi? autonomiczne poj?cia prawa Unii, które maj? na celu unikni?cie rozbie?no?ci w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 15; a tak?e z dnia 16 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, pkt 16).

18 Jak bowiem wskazuje tytu? rozdzia?u, w ramach którego mie?ci si? art. 132 dyrektywy VAT, zwolnienia w nim przewidziane maj? na celu uprzywilejowanie niektórych rodzajów dzia?alno?ci w interesie publicznym (zob. wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 TNT Post UK, Zb.Orz. s. I-3025, pkt 32). Jednak?e zwolnienia te nie dotycz? wszystkich rodzajów dzia?alno?ci wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie tej dzia?alno?ci, która zosta?a w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegó?owy sposób (zob. ww. wyroki w sprawie Horizon College, pkt 14; w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 18; a tak?e wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, Zb.Orz. s. I-5215, pkt 29).

19 Terminologia u?ywana do okre?lenia omawianych zwolnie? powinna by? interpretowana w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika. Jednak?e owa zasada ?cis?ej wyk?adni nie oznacza, ?e terminologia stosowana przy okre?leniu zwolnie? przewidzianych w rzeczonym art. 132 powinna by? interpretowana w sposób, który pozbawia?by je skuteczno?ci (wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 17, ww. wyroki: w sprawie Horizon College, pkt 16; a tak?e w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 17).

20 Powy?szej terminologii? nale?y wi?c interpretowa? w ?wietle kontekstu, w jaki si? wpisuje, celów i systematyki dyrektywy VAT, a zw?aszcza przy uwzgl?dnieniu ratio legis danego zwolnienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 18; wyrok z dnia 3 marca

2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. s. I-1527, pkt 28; a także ww. wyrok w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 17).

21 W odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy stwierdzić, że przepis ten, wedługo jego brzmienia, dotyczy uprawiania sportu i wychowania fizycznego w ogóle. Mając na względzie owo brzmienie, intencją rzeczonoego przepisu nie jest przyznanie zwolnienia jedynie niektórym dziedzinom sportu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 27).

22 Podobnie art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT w celu jego stosowania nie wymaga, aby aktywność sportowa była podejmowana na określonym poziomie, na przykład zawodowym, ani też, aby ta aktywność była podejmowana w określony sposób, tj. regularnie lub w sposób zorganizowany bądź w celu uczestniczenia w zawodach sportowych, o ile jednak podejmowanie tej aktywności nie wpisuje się w ramy czystego wypoczynku i rozrywki.

23 Jeżeli chodzi o cel art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, należy zauważyć, że przepis ten służy wspieraniu niektórych rodzajów działalności interesu publicznego, czyli usług mających być związkiem z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Przepis ten ma zatem na celu wspieranie podejmowania takiej aktywności przez szerokie warstwy społeczeństwa.

24 Interpretacja tego przepisu ograniczająca zakres stosowania zwolnienia, jakie on przewiduje, do aktywności sportowej podejmowanej w sposób zorganizowany, systematyczny lub mający na celu udział w zawodach sportowych, byłaby sprzeczna z rzeczonym celem.

25 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż niezorganizowana, niesystematyczna i niemająca na celu udziału w zawodach aktywność sportowa może być uznana za uprawianie sportu w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

26 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dostęp do parku wodnego oferujący odwiedzającym nie tylko sprzyta umożliwianiu podejmowania aktywności sportowej, lecz także inne formy rozrywki lub wypoczynku, może stanowić świadczenie usług ściśle związanych z uprawianiem sportu.

27 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczeń odrębnych, czy też o jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jedno świadczenie jest objęte danym zwolnieniem (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 19; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 21; a także z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 52).

28 Należy uznać, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwa działania wykonane przez podatnika dla klienta są ze sobą ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank,

pkt 22; wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 53; a także ww. wyrok w sprawach połączonych Bog i in., pkt 53). Ponadto jedno świadczenie ma miejsce wtedy, gdy co najmniej jeden element należy uznać za świadczenie główne, podczas gdy co najmniej jeden inny element stanowi świadczenia uboczne, które z punktu widzenia prawa podatkowego są traktowane tak samo jak świadczenie główne (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 30; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21, a także w sprawach połączonych Bog i in., pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Aby ustalić, czy jedno złozone świadczenie powinno być zakwalifikowane jako świadczenie częściowe związane z uprawianiem sportu w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, nawet jeśli to świadczenie obejmuje również elementy nieposiadające takiego związku, należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich następuje transakcja, w celu określenia jej elementów charakterystycznych i dominujących (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395, pkt 12, 14; ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27, a także w sprawach połączonych Bog i in., pkt 61).

30 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że element dominujący należy ustalić w oparciu o punkt widzenia przeciętnego konsumenta (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22; a także wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere, Zb.Orz. s. I-12359, pkt 26) oraz z uwzględnieniem, w ramach całościowej oceny, wagi jakościowej, a nie tylko ilościowej, elementów wchodzących w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, w stosunku do elementów niewchodzących w jego zakres (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Bog i in., pkt 62).

31 W ramach współpracy ustanowionej na mocy art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik świadczy jedną usługę wchodzącą w zakres rzeczowego zwolnienia, jak również przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 32; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 23; a także w sprawach połączonych Bog i in., pkt 55). Jednakże Trybunał powinien dostarczyć owym sądom wszelkich istotnych wskazówek w zakresie wykadni prawa Unii, jakie mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tymi sądami (zob. ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 23; a także wyrok z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 20).

32 W odniesieniu do istnienia jednego złozonego świadczenia w postępowaniu głównym należy przeanalizować, czy sprzęt znajdujący się w danym parku wodnym tworzy całość w taki sposób, że wstęp do tej całości stanowi jedno świadczenie, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. W tym względzie, jeśli – jak w niniejszej sprawie – jeden rodzaj biletu wstępu oferowanego dla parku wodnego uprawnia do wstępu do całego kompleksu, bez jakiegokolwiek rozróżnienia w zależności od rodzaju faktycznie używanych urządzeń, sposobu i czasu trwania ich używania przez okres ważności biletu wstępu, okoliczność ta stanowi istotną wskazówkę na istnienie jednego świadczenia złozonego.

33 W odniesieniu do pytania, czy w ramach takiego jednego świadczenia złozonego dominującym elementem jest możliwość podejmowania aktywności sportowej wchodzącej w zakres art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, czy raczej czysty wypoczynek i rozrywka, należy dokonać tego ustalenia, jak zostało przypomniane w pkt 30 niniejszego wyroku, w oparciu o punkt widzenia przeciętnego konsumenta, który powinien być określony na podstawie wszystkich obiektywnych elementów. W ramach tej całościowej oceny należy w szczególności uwzględnić koncepcję omawianego parku wodnego wynikającą z jego obiektywnych cech, czyli różnych rodzajów proponowanej infrastruktury, ich urządzenia, liczby i ich znaczenia w stosunku do

ca?o?ci parku.

34 W szczególno?ci w odniesieniu do basenów s?d odsy?aj?cy b?dzie musia? w szczególno?ci uwzgl?dni? kwesti?, czy nadaj? si? one do p?ywania o charakterze sportowym w ten sposób, ?e s? na przyk?ad podzielone na tory, wyposa?one w s?upki umo?liwiaj?ce wykonywanie skoków do wody oraz maj? odpowiedni rozmiar i g??boko??, czy te? przeciwnie, s? urz?dzone w ten sposób, ?e nadaj? si? zasadniczo do u?ytku rekreacyjnego.

35 Natomiast okoliczno??, ?e zamiar pewnej liczby odwiedzaj?cych nie odnosi si? do ustalonego w ten sposób dominuj?cego elementu omawianej us?ugi, nie mo?e podwa?y? tego ustalenia.

36 Bowiem stanowisko polegaj?ce na uwzgl?dnieniu indywidualnie rozpatrywanego zamiaru ka?dego odwiedzaj?cego dotycz?cego udost?pnionej infrastruktury by?oby sprzeczne z celami systemu podatku VAT w postaci zagwarantowania pewno?ci prawa oraz prawid?owego i ?atwego stosowania zwolnie? przewidzianych w art. 132 dyrektywy VAT. W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w celu u?atwienia dzia?a? nieod??cznie zwi?zanych ze stosowaniem podatku VAT nale?y uwzgl?dni? obiektywny charakter danej transakcji, chyba ?e ma miejsce sytuacja wyj?tkowa (zob. podobnie wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 24; wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33, a tak?e z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 39).

37 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, i? dost?p do parku wodnego oferuj?cy odwiedzaj?cym nie tylko urz?dzenia umo?liwiaj?ce podejmowanie aktywno?ci sportowej, lecz tak?e inne formy rozrywki lub wypoczynku, mo?e stanowi? us?ug? ?ci?le zwi?zan? z uprawianiem sportu. Do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie, czy w ?wietle wskazówek interpretacyjnych dostarczonych przez Trybuna? w niniejszym wyroku i z uwagi na szczególne okoliczno?ci post?powania g?ównego ma to miejsce w niniejszej sprawie.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e niezorganizowana, niesystematyczna i niemaj?ca na celu udzia?u w zawodach aktywno?? sportowa mo?e by? uznana za uprawianie sportu w rozumieniu tego przepisu.**

2) **Artyku? 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dost?p do parku wodnego oferuj?cy odwiedzaj?cym nie tylko urz?dzenia umo?liwiaj?ce podejmowanie aktywno?ci sportowej, lecz tak?e inne formy rozrywki lub wypoczynku, mo?e stanowi? us?ug? ?ci?le zwi?zan? z uprawianiem sportu. Do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie, czy w ?wietle wskazówek interpretacyjnych dostarczonych przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej w niniejszym wyroku i z uwagi na szczególne okoliczno?ci post?powania g?ównego ma to miejsce w niniejszej sprawie.**

Podpisy

* Język postępowania: czeski.