

62015CJ0432

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

10 novembre 2016 ( \* )

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 2, paragraphe 1, sous c) — Notion de “prestations de services à titre onéreux” — Mise à disposition d’un cheval par un assujetti à un organisateur de courses hippiques — Évaluation de la contrepartie — Droit à déduction des frais liés à la préparation des chevaux de l’assujetti pour les courses — Frais généraux liés à l’ensemble de l’activité économique — Annexe III, point 14 — Taux réduit de TVA applicable au droit d’utilisation d’installations sportives — Applicabilité à l’exploitation d’une écurie de course — Opération constituée d’une prestation unique ou de plusieurs prestations indépendantes»

Dans l’affaire C-432/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 23 juillet 2015, parvenue à la Cour le 7 août 2015, dans la procédure

Odvolací finanční ředitelství

contre

Pavλίνα Baštová,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. E. Juhász, C. Vajda, Mme K. Jürimäe (rapporteur) et M. C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. N. Wahl,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlášil et T. Müller, en qualité d’agents,

—

pour la Commission européenne, par Mmes Z. Malášková et M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 14 juin 2016,

rend le présent

## Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 98 ainsi que de l'annexe III, point 14, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Odvolací finanční ředitelství (direction des finances compétente en matière de recours, République tchèque) à Mme Pavlína Baštová au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'activité d'exploitation d'une écurie de course exercée par cette dernière.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA énonce :

« À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. »

4

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c)

les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

5

Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

»

6

L'article 73 de la directive TVA énonce :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

7

Aux termes de l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] »

8

Aux termes de l'article 167 de la directive TVA :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

9

L'article 168 de la directive TVA dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a)

la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

10

L'article 173, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit :

« En ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux articles 168, 169 et 170 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. »

11

La liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de la directive TVA figure à l'annexe III de cette directive. Le point 14 de cette annexe mentionne « le droit d'utilisation d'installations sportives ».

Le droit tchèque

12

Aux termes de l'article 47, paragraphe 4, du zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (loi no 235/2004 relative à la TVA) :

« Les services sont soumis au taux normal de la taxe, sauf si la loi en dispose autrement. Les services énumérés à l'annexe no 2 sont soumis à un taux réduit de la taxe. »

13

L'annexe no 2 de cette loi comporte une liste des services soumis au taux réduit de la taxe, dans laquelle figure, notamment, l'« utilisation d'installations couvertes et non couvertes en vue de l'exercice d'activités sportives ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14

Mme Baštová est assujettie à la TVA au titre d'une activité économique consistant dans l'exploitation d'une écurie de course hippique d'une capacité de 25 places, dans laquelle elle élève et entraîne ses propres chevaux ainsi que ceux de tiers, qui lui ont été confiés en vue de les préparer aux courses. Outre les chevaux de course, Mme Baštová hébergeait dans son écurie deux chevaux qu'elle utilisait pour l'agrotourisme et dans le cadre de l'entraînement de jeunes chevaux, ainsi que des juments et des poulains d'élevage, pour lesquels elle espérait tirer, à l'avenir, des revenus de leur participation à des courses ou de leur vente.

15

Dans le cadre de cette activité, Mme Baštová perçoit deux types de revenus faisant l'objet du litige au principal. Le premier type consiste en des prix obtenus pour le classement de ses propres chevaux à l'arrivée de courses et en des pourcentages de prix obtenus à titre d'entraîneur pour le classement des chevaux de tiers à l'arrivée de courses. Le second type de revenus résulte de l'exploitation d'une écurie de course et consiste en des paiements effectués par des propriétaires de chevaux au titre de l'entraînement de ceux-ci en vue de leur participation à des courses, mais également au titre des frais de leur hébergement et de leur nourrissage.

16

Dans sa déclaration fiscale afférente au quatrième trimestre 2010, Mme Baštová a fait valoir son droit à la déduction de l'ensemble de la TVA payée en amont au titre des prestations et des frais suivants, à savoir les droits d'inscription et de participation et les frais d'assistance des auxiliaires lors des courses, l'acquisition des consommables pour les chevaux, leur nourrissage et l'équipement des cavaliers, les prestations vétérinaires et l'achat de médicaments pour les chevaux, la consommation d'électricité dans l'écurie, la consommation de carburant pour les véhicules, l'achat d'une moissonneuse pour la production de foin et de fourrage ainsi que l'achat

d'équipements pour le tracteur et les services de conseil en lien avec le fonctionnement de l'écurie. Ces prestations en amont concernaient tant les chevaux de Mme Baštová que ceux de tiers.

17

Par ailleurs, dans cette même déclaration, Mme Baštová a déclaré la TVA en aval au taux réduit de 10 % au titre du service d'« exploitation d'une écurie de course » fourni aux propriétaires des chevaux tiers.

18

Dans son avis d'imposition du 26 septembre 2011, le Finanční úřad d'Ostrov (administration fiscale d'Ostrov, République tchèque) n'a pas reconnu à Mme Baštová le droit de déduire l'intégralité de la TVA au motif que celle-ci avait utilisé une partie des opérations imposables acquises en amont en vue de la participation des chevaux aux courses, ce qui, pour l'administration fiscale d'Ostrov, ne constituait pas une opération imposable ouvrant le droit à déduction. En outre, cette administration n'a pas approuvé la soumission du service « exploitation d'une écurie de course » au taux de TVA réduit.

19

Saisi en appel par Mme Baštová, le Finanční úřad v Plzni (direction des finances de Plzeň, République tchèque) a, par décision du 6 juin 2012, réformé la décision de l'administration fiscale d'Ostrov, en considérant que Mme Baštová avait le droit de déduire la TVA pour la vente de ses propres chevaux, la fourniture de services de publicité et l'agrotourisme. Cette direction lui a également reconnu le droit de déduire la TVA afférent aux pourcentages, perçus en qualité d'entraîneur, des prix reçus en récompense du classement des chevaux des tiers à l'arrivée des courses. Toutefois, à l'instar de l'administration fiscale d'Ostrov, la direction des finances de Plzeň n'a pas reconnu à Mme Baštová le droit de déduire la TVA acquittée au titre des opérations en amont pour ses propres chevaux ayant participé aux courses.

20

Dans la mesure où Mme Baštová a exercé pendant la période imposable concernée des activités économiques dont seulement certaines ouvraient droit à déduction, elle n'aurait droit qu'à une déduction partielle. Par ailleurs, la direction des finances de Plzeň a suivi l'avis de l'administration fiscale d'Ostrov, selon lequel le service d'« exploitation d'une écurie de course » devait être soumis au taux de TVA normal.

21

Mme Baštová a formé un recours contre cette décision devant le Krajský soud v Plzni (cour régionale de Plzeň, République tchèque) qui, par jugement du 6 novembre 2013, a notamment considéré que, en ce qui concerne les prix reçus en raison du classement d'un cheval à l'arrivée d'une course, le propriétaire d'un cheval fournit à l'organisateur de la course un service à titre onéreux et qu'il s'agit donc d'une opération imposable. Dès lors, son droit à déduction n'aurait pas dû être réduit.

22

La direction des finances compétente en matière de recours s'est pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi.

Cette juridiction considère que, d'une part, afin de déterminer si Mme Baštová avait le droit de déduire l'intégralité de la TVA, il est indispensable de savoir si la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire à l'organisateur d'une course doit être considérée comme un service à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. Dans la négative, se poserait la question de savoir si cette circonstance justifie d'office la réduction de la déduction de la TVA payée en amont ou si les frais afférents aux services concernés font partie des frais généraux de l'activité économique de l'assujetti. Au cas où la Cour devait répondre que le fait de préparer des chevaux pour les courses et de les y faire participer est un élément de l'ensemble de l'activité économique de Mme Baštová, il resterait à décider comment traiter la somme que le propriétaire du cheval perçoit à titre de prix en fonction du classement du cheval à l'arrivée de la course. La juridiction de renvoi cherche notamment à savoir si cette somme doit être incluse dans la base d'imposition à la TVA en aval ou si elle constitue un revenu dépourvu de toute incidence quant à cette base.

D'autre part, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si le service d'« exploitation d'une écurie de course » doit être soumis dans son ensemble au taux normal de TVA ou s'il relève de la notion d'« utilisation d'installations sportives » qui peut faire l'objet d'un taux réduit en vertu du point 14 de l'annexe III de la directive TVA. Dans ce cadre, il conviendrait de vérifier si les prestations relatives à l'exploitation d'une écurie de course, à savoir notamment l'entraînement des chevaux, l'utilisation d'installations sportives, l'hébergement, le nourrissage et les autres soins apportés aux chevaux, doivent être considérées comme une opération unique aux fins de la TVA et soumises à un régime fiscal commun. Estimant que le caractère unique de ces prestations ne fait pas de doute, la juridiction de renvoi cherche en revanche à savoir quels sont les critères sur la base desquels elle pourrait déterminer si les éléments d'une prestation sont équivalents les uns par rapport aux autres, ou s'ils relèvent d'un rapport entre prestation principale et prestation accessoire.

C'est dans ces circonstances que le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question, sous a) et b)

Par sa première question, sous a) et b), la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition, la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire, assujetti à la TVA, à l'organisateur d'une course hippique aux fins de la participation dudit cheval à cette course. Cette juridiction s'interroge, en particulier, sur la question de savoir si le prix reçu au titre du classement du cheval à l'arrivée de la course hippique ou le service obtenu consistant en la possibilité de le faire participer à cette course constituent une contrepartie d'une telle prestation de services.

27

Il y a lieu de rappeler, tout d'abord, que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, qui définit le champ d'application de la TVA, sont soumises à cette taxe les « prestations de services effectuées à titre onéreux ».

28

Selon une jurisprudence constante de la Cour, la possibilité de qualifier une prestation de services d'« opération à titre onéreux » suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir, notamment, arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 et 14, ainsi que du 29 octobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, point 32).

29

Ensuite, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le caractère incertain de l'existence même d'une rétribution est de nature à rompre le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la rétribution le cas échéant reçue (voir, par analogie, arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 19, et du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 43).

30

Compte tenu de la nature de l'analyse à effectuer et ainsi que la Cour l'a déjà jugé, il appartient au juge national de qualifier les activités en cause au principal au regard des critères dégagés par la Cour (voir arrêt du 29 octobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, point 33 et jurisprudence citée).

31

Enfin, comme M. l'avocat général l'a relevé au point 32 de ses conclusions, les activités sportives et, notamment, la participation à des compétitions sportives sont susceptibles d'impliquer la prestation de plusieurs services distincts, mais étroitement imbriqués (voir, en ce sens, arrêt du 11 avril 2000, Deliège, C-51/96 et C-191/97, EU:C:2000:199, point 56).

32

Il ressort de la décision de renvoi que, en permettant aux propriétaires des chevaux de faire courir ces derniers, l'organisateur d'une course hippique leur fournit un service qui donne lieu au versement, par les premiers, des droits d'inscription et de participation.

33

La question se pose, en revanche, de savoir si la « mise à disposition » d'un cheval par son propriétaire, assujetti à la TVA, à l'organisateur d'une course hippique constitue également une prestation de services à titre onéreux dont la contrepartie pourrait être constituée par le prix le cas échéant remporté du fait du classement du cheval à l'arrivée de la course ou par le service fourni par l'organisateur de la course et consistant à permettre la participation du cheval ou encore par une autre rétribution.

34

Il convient de relever que, selon les indications figurant dans le dossier soumis à la Cour, cette « mise à disposition » correspond, de fait, à la participation du cheval à une course hippique pour laquelle le propriétaire du cheval verse, ainsi qu'il ressort du point 32 du présent arrêt, des droits d'inscription et de participation.

35

À cet égard, premièrement, il y a lieu de considérer que, en principe, la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire à l'organisateur d'une course hippique ne peut trouver de contrepartie effective dans le service fourni par l'organisateur de la course et consistant à permettre audit propriétaire de faire courir son cheval dans la course. En effet, d'une part, ce service est rémunéré du fait du paiement, par le propriétaire du cheval, des droits d'inscription et de participation reflétant la contre-valeur effective de la participation à la course. D'autre part, si le propriétaire du cheval pouvait éventuellement tirer un bénéfice de cette participation grâce à l'augmentation de la valeur du cheval en cas de classement utile ou à la publicité que lui confère cette participation, il y a lieu de relever que ce bénéfice est difficilement quantifiable et incertain, dès lors qu'il dépend, essentiellement, du résultat de cette course. Ce bénéfice ne saurait donc être pris en considération aux fins de déterminer la contre-valeur effective de ladite mise à disposition en vertu de la jurisprudence rappelée au point 28 du présent arrêt.

36

Deuxièmement, dans un cas où la mise à disposition d'un cheval aux fins de sa participation à une course hippique ne donne lieu au versement d'aucun cachet de participation ni d'aucune autre rémunération directe et où seuls les propriétaires des chevaux s'étant classés en ordre utile à l'arrivée de la course reçoivent un prix, il ne saurait être considéré que la mise à disposition du cheval donne lieu à une contrepartie effective.

37

En effet, dans un tel cas, d'une part, c'est non pas la mise à disposition du cheval par son propriétaire à l'organisateur de la course hippique qui, en tant que telle, donne lieu au versement d'un prix, mais l'obtention d'un certain résultat à l'issue de la course, à savoir le classement utile du cheval. Quand bien même l'organisateur de la course se serait engagé à accorder un tel prix dont le montant serait fixé et connu à l'avance, il n'en demeure pas moins que l'obtention du prix est ainsi subordonnée à la réalisation d'une performance particulière et soumise à un certain aléa. Or, cet aléa exclut, selon la jurisprudence rappelée au point 28 du présent arrêt, l'existence d'un lien direct entre la mise à disposition du cheval et l'obtention d'un prix.

38

D'autre part, une solution contraire, qui consisterait à qualifier le prix le cas échéant remporté de contrepartie effective de la mise à disposition du cheval par son propriétaire à l'organisateur de la

course, reviendrait à faire dépendre la qualification de cette mise à disposition en tant qu'opération imposable du résultat obtenu par le cheval à l'issue de la course, contrairement à la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle la notion de « prestation de services » a un caractère objectif et s'applique indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (voir arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 41 et jurisprudence citée).

39

Troisièmement, toutefois, dans l'hypothèse où la seule participation du cheval à la course hippique donnerait lieu à une contrepartie directe du fait du versement, par l'organisateur de la course, d'un cachet de participation, indépendamment du classement du cheval en cause à l'arrivée de la course, la mise à disposition dudit cheval par son propriétaire est susceptible d'être qualifiée de « prestation de services effectuée à titre onéreux » au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. Dans un tel cas, en effet, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 35 de ses conclusions, la rétribution offerte par l'organisateur de la course au propriétaire du cheval constitue la contrepartie directe du service qui lui est rendu par ce dernier en consentant à ce que son cheval prenne part à la course.

40

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous a) et b), que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition, la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire, assujetti à la TVA, à l'organisateur d'une course hippique aux fins de la participation dudit cheval à cette course, dans l'hypothèse où elle ne donnerait pas lieu au versement d'un cachet de participation ou d'une autre rémunération directe et où seuls les propriétaires des chevaux s'étant classés en ordre utile à l'arrivée de la course reçoivent un prix, fût-il déterminé à l'avance. En revanche, une telle mise à disposition d'un cheval constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux dans l'hypothèse où elle donne lieu au versement, par l'organisateur, d'une rémunération indépendante du classement du cheval en cause à l'arrivée de la course.

Sur la première question, sous c)

41

Par sa première question, sous c), la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si, dans l'hypothèse où la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire, assujetti à la TVA, à l'organisateur d'une course hippique ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, cette directive doit être interprétée en ce sens qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont dans le cadre des opérations relatives à la préparation et à la participation aux courses hippiques des chevaux appartenant à l'assujetti, qui élève et entraîne ses propres chevaux de course ainsi que ceux de tiers, est néanmoins ouvert au motif que les frais afférents à ces opérations font partie des frais généraux liés à son activité économique. La juridiction de renvoi se demande par ailleurs si l'ouverture d'un tel droit conduit à l'inclusion du prix le cas échéant remporté par l'assujetti du fait du classement de l'un de ses chevaux à l'arrivée d'une course hippique dans la base d'imposition à la TVA.

42

Il convient de rappeler que le régime de déduction institué par la directive TVA vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses

activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts du 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, point 19, et du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, point 22).

43

À cet égard, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, point 24, et du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, point 19). Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, point 30, et du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, point 19).

44

Toutefois, un droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de cet assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir en ce sens, notamment, arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, point 31, et du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, point 20).

45

En outre, la circonstance que la détermination du lien direct et immédiat existant entre une prestation de services et l'ensemble de l'activité économique taxable doit être faite au regard du contenu objectif de cette prestation de services n'exclut pas qu'il puisse également être tenu compte de la cause exclusive de l'opération en cause, cette dernière devant être considérée comme constituant un critère de détermination du contenu objectif. Dès lors qu'il est établi qu'une opération n'a pas été effectuée pour les besoins des activités taxables d'un assujetti, cette opération ne saurait être considérée comme entretenant un lien direct et immédiat avec ces activités au sens de la jurisprudence de la Cour, quand bien même cette opération serait, au regard de son contenu objectif, imposable au titre de la TVA (arrêt du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, point 29).

46

Dans le cadre de l'appréciation du critère du lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, laquelle incombe aux administrations fiscales et aux juridictions nationales, il appartient à celles-ci de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause (voir, en ce sens, arrêt du 8 juin 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, point 25) et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti (arrêt du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, point 22).

47

Il ressort de la demande de décision préjudicielle que l'activité économique de Mme Baštová consiste en l'exploitation d'une écurie de course, dans laquelle, notamment, elle élève et entraîne ses propres chevaux ainsi que ceux de tiers. Ses chevaux seraient destinés à la vente et/ou joueraient un rôle dans l'entraînement ou dans l'agrotourisme. Ils participeraient, en outre, à des courses hippiques.

48

Certes, l'élevage et l'entraînement des chevaux appartenant à une personne exploitant une écurie de course et leur participation à des courses hippiques sont, en tant que telle, susceptibles de présenter un lien avec une telle activité économique. Toutefois, compte tenu de la jurisprudence citée au point 44 du présent arrêt, ce constat ne saurait suffire pour justifier l'ouverture d'un droit à déduction, laquelle requiert l'existence d'un lien direct et immédiat entre les frais engagés au titre de chacune des opérations liées à la préparation de ces chevaux et à leur participation aux courses, d'une part, et l'ensemble de cette activité économique, d'autre part.

49

Aux fins d'apprécier l'existence d'un tel lien, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, en particulier, si les chevaux appartenant à l'exploitant de l'écurie de course sont effectivement destinés à la vente ou si leur participation à des courses hippiques est, d'un point de vue objectif, un moyen de promouvoir l'activité économique de cette écurie. Si tel est le cas, les frais engagés au titre de la préparation et de la participation de ces chevaux aux courses hippiques présentent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique consistant en l'exploitation d'une telle écurie. En effet, d'une part, il est constant, que le prix de vente d'un cheval de course est fonction de l'état de préparation aux courses et de l'expérience, voire de la renommée qu'il a le cas échéant acquises du fait de la participation à des courses. D'autre part, les succès remportés lors de courses par ses chevaux peuvent conférer à l'exploitant de l'écurie une renommée, une publicité ou une visibilité accrues susceptibles d'influencer le prix de ses services d'entraînement de chevaux appartenant à des tiers, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

50

En revanche, n'est pas pertinente, aux fins de cette appréciation, la circonstance que les opérations liées à la préparation et à la participation aux courses hippiques des chevaux appartenant à l'exploitant de l'écurie lui permettraient d'améliorer et de développer les méthodes d'entraînement, la nourriture et les soins apportés aux chevaux et, ainsi, les services fournis aux tiers. En effet, une telle circonstance ne reflète qu'un lien indirect entre lesdites opérations et l'activité économique en cause au principal, énoncée au point 47 ci-dessus.

51

En outre, si les opérations liées à la préparation et à la participation aux courses hippiques des chevaux appartenant à l'exploitant de l'écurie visent à promouvoir les intérêts privés de l'exploitant de l'écurie, ces opérations ne sauraient être considérées comme entretenant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique consistant en l'exploitation d'une telle écurie.

52

Il s'ensuit que, conformément aux articles 167 et 168, sous a), de la directive TVA, il existe au profit d'une personne se trouvant dans une situation telle que celle de Mme Baštová un droit à

déduction de l'intégralité de la TVA qui a grevé les dépenses exposées pour la préparation et la participation de ses chevaux aux courses lorsque ces chevaux sont effectivement destinés à la vente ou lorsque cette participation est, d'un point de vue objectif, un moyen de promouvoir l'activité économique de l'écurie qu'elle exploite. En revanche, aucun droit à déduction n'est ouvert s'agissant de la TVA qui a grevé les dépenses exposées pour la préparation et la participation à la course des chevaux de l'assujetti si ces chevaux ne sont pas effectivement destinés à la vente, si cette participation n'est pas, d'un point de vue objectif, un moyen de promouvoir l'activité économique de l'écurie qu'il exploite et si ces dépenses ne servent dans aucune autre activité de l'assujetti qui se rattacherait à son activité économique, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

53

En effet, il est constant que, si un assujetti effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, il peut, conformément à l'article 173, paragraphe 1, premier alinéa de la directive TVA, uniquement déduire la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations (voir, en ce sens, arrêts du 22 février 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, point 37, et du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, point 37).

54

Enfin, il convient d'indiquer que les conclusions tirées au titre de l'appréciation visée aux points 44 à 52 du présent arrêt sont dépourvues d'incidence sur la question, différente, de l'inclusion du prix le cas échéant remporté par le propriétaire du cheval, assujetti à la TVA, dans la base d'imposition, laquelle dépend de la qualification de ce prix de « contrepartie d'une prestation de services ». En effet, il ressort de l'article 73 de la directive TVA que, pour les prestations de services telles que celles en cause au principal, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire pour ces opérations de la part du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Or, il ressort des considérations figurant aux points 36 à 38 du présent arrêt que le prix le cas échéant remporté par un cheval appartenant à l'assujetti ne saurait être qualifié de contrepartie effective de la mise à disposition du cheval par son propriétaire à l'organisateur d'une course hippique.

55

À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question, sous c) :

—

La directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont dans le cadre des opérations relatives à la préparation et à la participation aux courses hippiques des chevaux appartenant à l'assujetti, qui élève et entraîne ses propres chevaux de course ainsi que ceux de tiers, est ouvert au motif que les frais afférents à ces opérations font partie des frais généraux liés à son activité économique, à condition que les frais engagés au titre de chacune des opérations en cause présentent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de cette activité. Tel peut être le cas si les coûts ainsi occasionnés sont afférents aux chevaux de course effectivement destinés à la vente ou si la participation desdits chevaux aux courses est, d'un point de vue objectif, un moyen de promouvoir l'activité économique, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

---

Dans l'hypothèse où un tel droit à déduction existe, le prix le cas échéant remporté par l'assujetti du fait du classement de l'un de ses chevaux à l'arrivée d'une course hippique ne doit pas être inclus dans la base d'imposition à la TVA.

Sur la seconde question

56

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 98 de la directive TVA, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services complexe unique, composée de plusieurs éléments tenant, notamment, à l'entraînement des chevaux, à l'utilisation d'installations sportives, à l'hébergement des chevaux en écurie, au nourrissage et à d'autres soins apportés aux chevaux peut être soumise à un taux réduit de TVA.

57

En premier lieu, il convient de préciser la portée de l'article 98 de la directive TVA et du point 14 de l'annexe III de cette directive.

58

À cet égard, il ressort de l'article 98 de la directive TVA que l'application d'un ou de deux taux réduits est une possibilité reconnue aux États membres par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. En outre, selon cette disposition, les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services visées à l'annexe III de cette directive.

59

S'agissant de l'interprétation de cette annexe, d'une part, il convient de rappeler que les dispositions qui ont le caractère d'une dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 1995, *Oude Luttikhuis e.a.*, C-399/93, EU:C:1995:434, point 23, ainsi que du 17 juin 2010, *Commission/France*, C-492/08, EU:C:2010:348, point 35).

60

D'autre part, les notions employées dans l'annexe III de la directive TVA doivent être interprétées conformément au sens habituel des termes en cause (arrêt du 4 juin 2015, *Commission/Pologne*, C-678/13, non publié, EU:C:2015:358, point 46).

61

En l'occurrence, il résulte des termes du point 14 de l'annexe III de la directive TVA que celui-ci autorise les États membres à appliquer un taux réduit de TVA au « droit d'utilisation d'installations sportives ».

62

Il ressort des termes « droit d'utilisation » que l'application d'un taux réduit est possible si l'utilisation est faite par un tiers et non par l'assujetti exploitant l'installation sportive concernée pour ses

propres besoins.

63

La notion d'« utilisation d'installations sportives » est liée aux prestations relatives à la pratique du sport et de l'éducation physique, lesquelles doivent dans la mesure du possible être considérées dans leur ensemble (voir, en ce sens, arrêts du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, EU:C:2001:34, point 26, et du 22 janvier 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C?55/14, EU:C:2015:29, point 25).

64

Or, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 56 à 59 de ses conclusions, la possibilité de soumettre le droit d'utilisation des installations sportives à un taux réduit tend en substance à promouvoir la pratique d'activités sportives et à rendre ces dernières plus accessibles aux particuliers.

65

Partant, la notion de « droit d'utilisation d'installations sportives » doit être comprise comme visant le droit d'utiliser des installations destinées à la pratique du sport et de l'éducation physique, ainsi que leur utilisation à cette fin.

66

Il s'ensuit que, si les prestations de services liées à l'utilisation des installations nécessaires à la pratique des sports équestres sont susceptibles de relever du point 14 de l'annexe III de la directive TVA, tel ne saurait être le cas de prestations liées à l'utilisation d'installations destinées au séjour passif des chevaux dans l'écurie, à leur nourriture ou aux soins qui leur sont apportés, ni des espaces de repos ou d'entreposage.

67

Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si l'élément consistant en l'utilisation d'installations sportives de la prestation de services en cause au principal, au sens que lui confèrent les contrats conclus entre Mme Baštová et les propriétaires des chevaux, correspond à cette définition. À défaut de coïncidence entre le sens conféré à cet élément par lesdits contrats et le « droit d'utilisation d'installations sportives » au sens du point 14 de l'annexe III de la directive TVA, ladite prestation ne saurait, en toute hypothèse, relever d'un taux réduit de TVA au titre dudit point 14.

68

En second lieu, et dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi estimait au terme de cette appréciation que cet élément consistant en l'utilisation d'installations sportives était susceptible de relever d'un taux réduit de TVA, il convient, afin de répondre à la question posée, de rappeler que, aux fins de la TVA, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen* et *OV Bank*, C?41/04, EU:C:2005:649, point 20, ainsi que du 27 septembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C?392/11, EU:C:2012:597, point 14).

69

Néanmoins, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes (voir arrêt du 2 décembre 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, point 23 et jurisprudence citée).

70

Il s'agit d'une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 22, ainsi que du 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, point 23).

71

Tel est également le cas dans la situation où un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, un ou des éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Une prestation est considérée comme accessoire à une prestation principale notamment lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (arrêts du 25 février 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, point 30, et du 21 février 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, point 52).

72

Si, parmi les éléments composant la prestation complexe unique, il n'est pas possible de déterminer un élément principal et un ou plusieurs éléments accessoires, les éléments composant cette prestation doivent être considérés comme étant équivalents.

73

Dans le cadre de la coopération instituée en vertu de l'article 267 TFUE, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas, en ayant égard, dans le cadre d'une appréciation d'ensemble, à l'importance qualitative, et non simplement quantitative, des éléments pertinents. La Cour peut néanmoins lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 23, ainsi que du 17 janvier 2013, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, point 33).

74

En l'occurrence, la juridiction de renvoi indique clairement que la prestation de services en cause au principal, telle qu'elle ressort des contrats conclus entre Mme Baštová et les propriétaires des chevaux et qui est composée de trois éléments, à savoir l'entraînement des chevaux, l'utilisation d'installations sportives ainsi que l'hébergement des chevaux en écurie, leur nourrissage et d'autres soins apportés aux chevaux, est une prestation complexe unique. Une telle conclusion s'impose, en effet, dans le cas où les cocontractants cherchent en réalité une combinaison des trois éléments que comporte cette prestation, où l'utilisation des installations sportives est objectivement nécessaire pour l'entraînement des chevaux de course et où les prestations liées à l'hébergement, au nourrissage et aux soins des chevaux sont principalement destinées à

accompagner et à faciliter l'entraînement des chevaux et l'utilisation d'installations sportives.

75

Ainsi, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il paraît ressortir en substance des éléments contenus dans la décision de renvoi que les services d'entraînement et l'utilisation des installations sportives constituent deux éléments de cette prestation complexe qui revêtent, au regard de l'objectif de celle-ci, une importance équivalente, tandis que les prestations liées à l'hébergement, au nourrissage et aux soins des chevaux ont un caractère accessoire par rapport à ces deux éléments. Dans la mesure où seule l'utilisation des installations sportives relève du taux réduit prévu à l'article 98 de cette directive, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de la directive TVA, ce taux réduit ne saurait être appliqué à la prestation complexe unique en cause au principal (voir, par analogie, arrêt du 19 juillet 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, points 41 à 43).

76

Si, en revanche, la juridiction de renvoi arrivait à la conclusion, sur la base des faits en cause au principal, et notamment eu égard aux contrats conclus entre Mme Baštová et les propriétaires des chevaux, que l'entraînement des chevaux constituait l'élément principal de la prestation complexe unique, la même conclusion s'imposerait et ladite prestation ne saurait davantage être soumise au taux réduit en application de l'article 98 de la directive TVA, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive.

77

À la lumière des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question que l'article 98 de la directive TVA, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services complexe unique, composée de plusieurs éléments tenant, notamment, à l'entraînement des chevaux, à l'utilisation d'installations sportives, à l'hébergement des chevaux en écurie, au nourrissage et à d'autres soins apportés aux chevaux, ne saurait être soumise à un taux réduit de TVA lorsque l'utilisation d'installations sportives au sens du point 14 de l'annexe III de cette directive et l'entraînement des chevaux constituent deux éléments équivalents de cette prestation complexe ou lorsque l'entraînement des chevaux constitue l'élément principal de ladite prestation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

Sur les dépens

78

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

1)

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que ne

constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition, la mise à disposition d'un cheval par son propriétaire, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'organisateur d'une course hippique aux fins de la participation dudit cheval à cette course, dans l'hypothèse où elle ne donnerait pas lieu au versement d'un cachet de participation ou d'une autre rémunération directe et où seuls les propriétaires des chevaux s'étant classés en ordre utile à l'arrivée de la course reçoivent un prix, fût-il déterminé à l'avance. En revanche, une telle mise à disposition d'un cheval constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux dans l'hypothèse où elle donne lieu au versement, par l'organisateur, d'une rémunération indépendante du classement du cheval en cause à l'arrivée de la course.

2)

La directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont dans le cadre des opérations relatives à la préparation et à la participation aux courses hippiques des chevaux appartenant à l'assujetti, qui élève et entraîne ses propres chevaux de course ainsi que ceux de tiers, est ouvert au motif que les frais afférents à ces opérations font partie des frais généraux liés à son activité économique, à condition que les frais engagés au titre de chacune des opérations en cause présentent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de cette activité. Tel peut être le cas si les coûts ainsi occasionnés sont afférents aux chevaux de course effectivement destinés à la vente ou si la participation desdits chevaux aux courses est, d'un point de vue objectif, un moyen de promouvoir l'activité économique, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Dans l'hypothèse où un tel droit à déduction existe, le prix le cas échéant remporté par l'assujetti du fait du classement de l'un de ses chevaux à l'arrivée d'une course hippique ne doit pas être inclus dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée.

3)

L'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec le point 14 de l'annexe III de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services complexe unique, composée de plusieurs éléments tenant, notamment, à l'entraînement des chevaux, à l'utilisation d'installations sportives, à l'hébergement des chevaux en écurie, au nourrissage et à d'autres soins apportés aux chevaux, ne saurait être soumise à un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée lorsque l'utilisation d'installations sportives au sens du point 14 de l'annexe III de cette directive et l'entraînement des chevaux constituent deux éléments équivalents de cette prestation complexe ou lorsque l'entraînement des chevaux constitue l'élément principal de ladite prestation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

Signatures

( \*) Langue de procédure : le tchèque.