

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

NILS WAHL

apresentadas em 14 de junho de 2016 (1)

Processo C-432/15

Odvací finanční editelství

contra

Pavína Bašová

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Nejvyšší správní soud (República Checa)]

«Fiscalidade – IVA – Diretiva 2006/112/CE – Definição de ‘prestação de serviços efetuada a título oneroso’ – Corridas de cavalos – Prémios monetários – Dedução do IVA pago a montante – Exploração de um centro equestre – Utilização de instalações desportivas»

1. Provocador, George Orwell afirmou que o desporto sério é indissociável do desrespeito por todas as regras (*Serious sport [...] is bound up with [...] disregard of all the rules*) (2). Em contrapartida, a tributação das atividades económicas é um dos domínios mais regulamentados, e não apenas dentro da União. Por conseguinte, os desportistas profissionais são obrigados a cumprir todas as regras que lhes são aplicáveis, pelo menos no contexto do preenchimento das suas respetivas declarações fiscais e da realização dos correspondentes pagamentos ao Estado.

2. O presente processo suscita uma série de questões sobre a aplicabilidade das regras relativas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a atividades económicas que consistem em, ou estão relacionadas com, atividades desportivas como as corridas de cavalos, ou que envolvem a utilização de instalações desportivas.

I – Quadro jurídico

A – Direito da União

3. O artigo 2.º da Diretiva IVA (3) dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade»;

[...]»

4. O artigo 24.º da Diretiva IVA estabelece:

«1. Entende-se por 'prestação de serviços' qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

[...]»

5. O artigo 98.º da Diretiva IVA estabelece:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.

[...]»

6. O anexo III da Diretiva IVA contém a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º O ponto 14 desse anexo menciona a «[u]tilização de instalações desportivas».

B – *Direito nacional*

7. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Lei n.º 235/2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty; a seguir «Lei relativa ao IVA»), na versão em vigor no período fiscal em causa, são tributáveis, entre outras operações, «a prestação de serviços efetuada a título oneroso, na República Checa, por um sujeito passivo no âmbito de uma atividade económica».

8. De acordo com o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), da Lei relativa ao IVA, entende-se por «contraprestação» «uma quantia em dinheiro, um meio de pagamento que substitua o dinheiro ou o valor de uma prestação não monetária».

9. Segundo o artigo 5.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA, entende-se por atividade económica «qualquer atividade sistemática de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas e agrícolas e as atividades sistemáticas exercidas em conformidade com disposições legais especiais [...]. É igualmente considerada uma atividade económica a exploração de bens corpóreos ou incorpóreos com o fim de auferir um rendimento, desde que esses bens sejam explorados de forma sistemática [...]».

10. O artigo 14.º, n.º 1, da Lei relativa ao IVA estabelece que se entende por prestação de serviços «todas as atividades que não constituam uma entrega de bens ou uma transmissão de bens imóveis. Entende-se ainda por prestação de serviços: a) a transmissão de direitos; b) a concessão do direito de explorar uma coisa, um direito ou outro bem explorável; c) a criação ou a extinção de uma servidão real; d) a assunção de uma obrigação de não adotar certo comportamento ou de tolerar certo comportamento ou certa situação».

11. Nos termos do artigo 72.º, n.º 1, da Lei relativa ao IVA, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto, na medida em que utilize os bens e serviços tributáveis por ele adquiridos no exercício da sua atividade económica.

12. O artigo 47.º, n.º 4, dispõe que, no caso dos serviços, «é aplicável a taxa normal, salvo disposto em contrário na presente lei. No caso dos serviços mencionados no anexo 2, é aplicável a taxa reduzida».

13. O anexo 2 da Lei relativa ao IVA menciona, entre outros, o serviço de «utilização de instalações desportivas cobertas e ao ar livre para a prática de atividades desportivas».

II – Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

14. Pavlína Baštová está registada como sujeito passivo de IVA e exerce, entre outras, a atividade de criação e de treino de cavalos de corrida. As cavaliças utilizadas para este fim eram ocupadas, em parte, pelos seus próprios cavalos e, em parte, por cavalos pertencentes a terceiros, que lhe eram confiados para que ela os preparasse para as corridas. Além dos cavalos de corrida, P. Baštová tinha também dois cavalos que utilizava para fins de agroturismo e para o treino de cavalos jovens, bem como éguas reprodutoras e potros.

15. Uma parte do rendimento de P. Baštová provinha dos prémios ganhos pelos seus cavalos e da percentagem dos prémios ganhos pelos cavalos de terceiros a que tinha direito na qualidade de treinadora. Outra parte provinha dos pagamentos que recebia pela preparação dos cavalos de terceiros para as corridas.

16. Na sua declaração fiscal referente ao quarto trimestre de 2010, P. Baštová procedeu à dedução total do IVA sobre a aquisição de bens e serviços tributáveis relativos: a) à preparação dos cavalos para as corridas e à sua participação nas corridas, incluindo as despesas com as taxas de inscrição, as taxas de confirmação e as taxas de assistência durante as corridas; b) à aquisição de produtos para os cavalos, à sua alimentação e a equipamento de equitação; c) a serviços veterinários e medicamentos para os cavalos; d) ao consumo de eletricidade no centro equestre; e) ao consumo de combustível para transporte; f) à aquisição de ancinhos mecânicos para a produção de feno e forragem, e de tratores; g) à aquisição de serviços de consultoria relacionados com a exploração do centro equestre. Os bens e serviços adquiridos diziam respeito aos seus cavalos e aos cavalos de terceiros.

17. Nessa mesma declaração fiscal, P. Baštová também declarou IVA a jusante, à taxa reduzida de 10%, a título do serviço de «exploração de um centro equestre», que prestava aos outros proprietários de cavalos.

18. A Finanční úřad v Ostrově (administração fiscal de Ostrov) não aceitou a dedução total do IVA nem a aplicação da taxa reduzida do IVA ao serviço de «exploração de um centro equestre». P. Baštová recorreu dessa decisão para a Finanční úředitelství v Plzni (direção das finanças de Plzni), que julgou parcialmente procedente o recurso. No entanto, indeferiu o pedido de dedução do IVA pago a montante relativamente à quantia correspondente à participação dos próprios cavalos de P. Baštová em corridas, por considerar que essa atividade não constituía uma operação tributável. A Finanční úředitelství v Plzni também rejeitou a aplicação da taxa reduzida do IVA ao serviço de «exploração de um centro equestre».

19. P. Baštová recorreu desta última decisão para o Krajský soud v Plzni (tribunal regional de Pilsen), que lhe deu razão e anulou a decisão, remetendo os autos à Odvolací finanční úředitelství (direção de recursos fiscais). A Odvolací finanční úředitelství interpôs recurso de cassação dessa sentença para o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).

20. Por ter dúvidas quanto à interpretação das disposições da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e pedir ao Tribunal de Justiça que se

pronuncie, a título prejudicial, sobre as seguintes questões:

«1. a) Constitui a entrega de um cavalo pelo seu proprietário (que é um sujeito passivo) ao organizador de uma corrida para que o cavalo participe [na referida] corrida uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 e, consequentemente, uma operação sujeita a IVA?

1. b) Em caso de resposta afirmativa, devem o prémio monetário obtido na corrida ([sendo que] nem todos os cavalos que [nela] participam [ganham um]), [ou] a aquisição do serviço que consiste na [possibilidade facultada pelo organizador ao proprietário do cavalo] de [este] participar na corrida [...], ou qualquer outro tipo de contrapartida ser considerados uma contraprestação?

1. c) Em caso de resposta negativa, [justifica] essa circunstância [...], por si só, que seja reduzida a dedução do IVA pago [...] sobre os bens e serviços tributáveis adquiridos [a montante] e destinados à preparação dos cavalos que são propriedade do próprio criador/treinador de cavalos de corrida, ou deve considerar-se a participação de um cavalo numa corrida uma componente da atividade económica de uma pessoa que se dedica à criação e ao treino dos seus próprios cavalos de corrida e de cavalos de corrida de terceiros, e [incluir] as despesas incorridas com a criação dos seus próprios cavalos e [a sua] participação [...] em corridas nas despesas gerais da atividade económica dessa pessoa? Se a resposta a esta parte da questão for afirmativa, deve o prémio monetário [obtido na corrida] ser incluído no valor tributável e o IVA pago a jusante [ser] contabilizado, ou este rendimento não afeta, de modo algum, o valor tributável para efeitos de IVA?

2. a) Se, [...] para efeitos de IVA, [for necessário] considerar vários [elementos de um serviço] como uma operação única, quais são os critérios a aplicar para [estabelecer] a sua relação mútua e, portanto, determinar se se trata de prestações [equivalentes] entre elas [ou de prestações com carácter] principal e [...] acessório? Existe alguma hierarquia entre esses critérios em termos da ordem pela qual devem ser aplicados e da sua [importância]?

2. b) Deve o artigo 98.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o anexo III dessa diretiva, ser interpretado no sentido de [que excluem a aplicação de uma] taxa reduzida [a um serviço] se este for constituído por [dois elementos] que devam ser considerados, para efeitos de IVA, como uma prestação única, e [se] essas prestações [forem equivalentes entre si, apesar de] uma delas não poder ser classificada em nenhuma das categorias estabelecidas no anexo III da referida diretiva?

2. c) Se a resposta à alínea b) da questão 2 for afirmativa, a combinação do [elemento] que consiste em conceder o direito de utilização de instalações desportivas e do [elemento que consiste na disponibilização de um] treinador de cavalos de corrida [obsta], em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, [...] à classificação desse serviço como um todo na categoria sujeita à taxa reduzida de IVA mencionada no ponto 14 do anexo III da Diretiva 2006/112?

2. d) Caso a aplicação da taxa reduzida não seja excluída com base na resposta à alínea c) da questão 2, que influência tem sobre a classificação numa categoria sujeita à taxa relevante do IVA o facto de o sujeito passivo fornecer, além do serviço de utilização de instalações desportivas e do serviço prestado por um treinador, [igualmente alojamento], alimentação e outros cuidados aos cavalos? [Devem todos estes elementos] ser considerados, para efeitos de IVA, como uma prestação única sujeita ao mesmo tratamento fiscal?»

21. Apresentaram observações escritas no presente processo o Governo checo e a Comissão.

III – Análise

A – Primeiro grupo de questões

22. Com o seu primeiro grupo de questões, o órgão jurisdicional de reenvio pede, em substância, ao Tribunal de Justiça que esclareça se (i) o proprietário de um centro equestre pode deduzir o IVA pago a montante sobre operações realizadas para entregar os seus próprios cavalos ao organizador de uma corrida com vista à sua participação na referida corrida, e se (ii) o prémio monetário ganho numa corrida deve estar sujeito ao IVA.

23. O Governo checo entende que a mera entrega de um cavalo a um organizador de corridas de cavalos não pode ser considerada uma prestação de serviços efetuada a título oneroso porque não existe qualquer contraprestação. Este entendimento é particularmente válido no que respeita à atribuição dos prémios monetários em jogo nas corridas, uma vez que apenas alguns cavalos ganham tais prémios. Por conseguinte, o proprietário do cavalo não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante nesse âmbito. Ao invés, a Comissão defende que tanto a inscrição de um cavalo numa corrida mediante o pagamento de uma taxa de inscrição como, se for o caso, a atribuição de um prémio monetário em reconhecimento do excelente desempenho de um cavalo numa corrida constituem operações tributáveis, o que tem consequências óbvias para a dedutibilidade do IVA pago a montante.

24. A fim de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, na minha análise abordarei em primeiro lugar a questão especificamente suscitada na questão 1. c).

25. De acordo com o despacho de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a entrega de cavalos de corridas a organizadores de corridas é uma das componentes da atividade económica exercida por P. Baštová. Independentemente da obtenção de prémios monetários nas corridas, a simples participação dos seus cavalos nesses eventos (e, por maioria de razão, o seu eventual sucesso) é suscetível de contribuir para a boa reputação e para a imagem de P. Baštová. Tal facto tem repercussões positivas no preço que ela pode cobrar pela venda dos seus cavalos e pelo treino de cavalos pertencentes a terceiros.

26. No meu entender, este é um ponto crucial. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, resulta claramente das disposições, da economia e da finalidade da Diretiva IVA que qualquer atividade de natureza económica é, em princípio, tributável (4). O conceito de «atividade económica» é definido em termos amplos: de acordo com o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, esse conceito abrange, em especial, a «a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Esta definição é conforme com o considerando 5 da Diretiva IVA, segundo o qual o IVA deve ser cobrado «da forma mais geral possível».

27. À luz dessa jurisprudência, a atividade de uma proprietária de cavalos que, como P. Baštová, explora um centro equestre e entrega os seus cavalos a organizadores de corridas com a manifesta intenção de obter vantagens económicas da sua atividade como criadora e treinadora de cavalos, bem como receitas adicionais provenientes dos prémios em jogo, constitui uma atividade económica para efeitos das regras do IVA.

28. Daqui decorre que a proprietária de um centro equestre, como P. Baštová, pode legalmente deduzir o IVA pago a montante sobre os bens e serviços adquiridos para efeitos de preparação dos seus próprios cavalos para as corridas.

29. Evidentemente, a minha conclusão seria diferente se a entrega dos cavalos a organizadores de corridas não tivesse lugar no contexto de uma atividade económica. Seria esse

o caso, por exemplo, se a participação dos cavalos em eventos fosse um mero *hobby* do seu proprietário ou um meio de este deduzir o IVA pago a montante nas operações relacionadas com a manutenção de cavalos utilizados exclusivamente para fins pessoais.

30. A este propósito, convém recordar que, segundo jurisprudência constante, uma atividade só deve ser qualificada como «atividade económica» se for realizada com o fim de obter receitas com carácter de permanência (5), ou seja, contra uma remuneração (6). Todavia, não é possível auferir receitas se uma atividade for efetuada de forma exclusivamente gratuita (7) ou sem uma perspetiva real de receber algum tipo de remuneração em troca. Por conseguinte, uma atividade exercida (ainda que por um sujeito passivo) apenas como *hobby*, a título recreativo ou sem qualquer perspetiva de retirar dela um benefício económico, direto ou indireto, não constitui uma componente da atividade económica dessa pessoa. Esse facto, por seu turno, tem obviamente consequências para a dedutibilidade (ou não dedutibilidade) do IVA pago a montante. Na verdade, a Diretiva IVA contém disposições aplicáveis à utilização de bens afetos a uma empresa para uso próprio do sujeito passivo (8).

31. Tendo chegado a esta conclusão, importa analisar uma outra questão: a sujeição ao IVA do prémio monetário ganho numa corrida. A resposta a esta questão decorre, no meu entender, da resposta proposta para a primeira parte da questão 1. c).

32. Devo salientar, antes de mais, que a participação em competições e outros eventos desportivos envolve frequentemente a prestação de diversos serviços distintos, embora estreitamente interligados (9). Isto significa que, para efeitos das regras do IVA, entre um participante (como o proprietário de um cavalo inscrito numa corrida) e o organizador do evento poderá ter lugar mais do que uma operação. Importa referir que, consoante as circunstâncias, tanto o proprietário do cavalo como o organizador da corrida pode prestar um ou mais serviços ao outro. Por outras palavras, ambos podem ser simultaneamente destinatários dos serviços em algumas operações e prestadores noutras.

33. É manifestamente impossível definir em termos abstratos o que constitui uma operação tributável em cada caso concreto, pois tudo depende das características específicas do acordo celebrado entre o proprietário do cavalo e o organizador da corrida numa determinada situação (10). De um modo geral, concebo, pelo menos, três cenários diferentes.

34. Em primeiro lugar, poderão existir situações em que o proprietário de um cavalo que pretende inscrevê-lo numa corrida concorde em pagar uma taxa ao organizador da corrida. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é o que acontece geralmente nas corridas em que participam os cavalos de P. Baštová. Na minha perspetiva, esta operação envolve, tal como a que estava em causa no acórdão *Town & County Factors*, «prestações recíprocas» na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça. A taxa paga pelo proprietário do cavalo constitui uma retribuição dos serviços que o organizador da corrida lhe presta (organização do evento, logística e serviços conexos) (11).

35. Poderão existir também situações em que, independentemente do desempenho do cavalo de corrida, o organizador da corrida pague ao proprietário do cavalo pela sua participação na corrida. É o que pode acontecer, por exemplo, no caso de a mera participação de um cavalo muito famoso numa corrida ser suscetível de aumentar o valor comercial e o prestígio do evento. Nesta situação, o pagamento efetuado pelo organizador da corrida ao proprietário do cavalo constitui a contraprestação do serviço que lhe foi prestado por este último ao permitir que o seu cavalo participe na corrida.

36. Por último, na maior parte das corridas, o organizador da corrida poderá atribuir vários prémios aos cavalos com melhor desempenho. No meu entender, essa situação também gera

uma operação tributável para efeitos do IVA: o prémio que o proprietário do cavalo recebe constitui uma contraprestação do excelente desempenho do cavalo na corrida, que valorizou o evento tornando-o mais interessante. O proprietário do cavalo, ao permitir que este participe na corrida, permite ao organizador apresentar um evento a que o público poderá assistir, que os emissores de programas televisivos poderão transmitir e que poderá interessar a anunciantes publicitários e patrocinadores (12). O organizador da corrida não poderia organizar e promover esse evento no mercado sem a participação de um determinado número de cavalos, e é evidente que, quanto maior for a qualidade dos cavalos (13), maior será o valor comercial do evento. Por conseguinte, é inquestionável que tanto o organizador da corrida como o proprietário do cavalo retirem uma vantagem direta e individual da operação (14). Consequentemente, existe uma ligação direta entre o excelente desempenho de um cavalo numa corrida (serviço prestado) e o pagamento do prémio (contraprestação recebida).

37. A mera circunstância de não ser atribuído um prémio a cada cavalo que participa numa corrida e de a atribuição do prémio depender da ocorrência de um facto que não está totalmente sob o controlo das partes não significa que a operação subjacente não envolva uma contraprestação. Se for atribuído um prémio, esse prémio constitui, do ponto de vista do beneficiário, a contraprestação *realmente* recebida (15) para efeitos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. Nessa conformidade, os prémios monetários atribuídos no contexto das corridas de cavalos devem, em princípio, gerar operações tributáveis ao abrigo das regras do IVA.

38. No meu entender, não procedem os argumentos aduzidos pelo Governo checo contra este entendimento. O facto de o pagamento de uma contraprestação estar sujeito à verificação de uma condição específica não priva a operação do seu carácter oneroso.

39. Talvez um exemplo ajude a esclarecer este ponto. Se uma pessoa contratar os serviços de várias agências imobiliárias para a ajudarem na venda da sua casa, cada uma dessas agências prestará determinados serviços a favor dessa pessoa. Em regra, todas elas publicarão anúncios em diferentes media, organizarão visitas de potenciais compradores e, de um modo mais geral, aconselharão o vendedor sobre o que deve fazer para maximizar as probabilidades de vender a casa. No entanto, salvo acordo em contrário, só a agência que encontra um comprador recebe habitualmente do vendedor (e/ou do comprador) uma quantia pré-definida ou uma comissão, a título de remuneração dos serviços prestados, tendo as outras agências trabalhado sem receber nada em troca. Contudo, é indiscutível que a quantia paga à agência que vendeu a casa constitui a contraprestação dos serviços prestados e, consequentemente, que essa operação é tributável ao abrigo das regras do IVA.

40. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, para efeitos das regras do IVA, são consideradas atividades económicas de sujeitos passivos as atividades exercidas com o objetivo de obter o pagamento de uma contraprestação *ou suscetíveis de ser compensadas* através do pagamento de uma contraprestação (16). O Tribunal de Justiça também confirmou que o facto de o montante da compensação poder variar não põe em causa a existência de um nexo direto entre a prestação de serviços e a compensação a pagar (17).

41. Retomando o tema das corridas de cavalos, importa salientar que o pagamento dos prémios em jogo não é voluntário, constituindo antes uma obrigação legal ou contratual do organizador da corrida. O número e o valor dos prémios em jogo, bem como as condições da sua atribuição, são previamente definidos e conhecidos dos proprietários dos cavalos, que, com a inscrição na corrida, os aceitam. É necessário deixar claro este ponto: apenas a identidade dos vencedores é incerta antes da corrida. Resta-me acrescentar que a possibilidade de ganhar um prémio é, em regra, um dos principais motivos pelos quais os proprietários dos cavalos inscrevem os seus cavalos em corridas.

42. No acórdão Tolsma, o Tribunal de Justiça considerou todos os elementos acima mencionados pertinentes para determinar a existência de um nexo direto entre a prestação de um serviço e a compensação recebida em troca (18). Consequentemente, entendo que o prémio monetário ganho numa corrida de cavalos deve estar sujeito ao IVA.

43. À luz da resposta que proponho para questão 1. c), não é necessário responder às questões 1. a) e 1. b).

44. Por todos estes motivos, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao primeiro grupo de questões nos seguintes termos: (i) na medida em que a participação de um cavalo numa corrida seja uma componente da atividade económica de uma pessoa que se dedica à criação e ao treino de cavalos de corrida, as despesas relacionadas com essa componente dão direito à dedução do IVA pago a montante, e (ii) a atribuição de prémios aos cavalos com melhor desempenho dá lugar a operações tributáveis nos termos da Diretiva IVA.

B – *Segundo grupo de questões*

45. Com o seu segundo grupo de questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se a exploração de um centro equestre está, nos termos do ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, sujeita como um todo a uma taxa reduzida de IVA.

46. O órgão jurisdicional de reenvio explica que o serviço prestado por P. Baštová a outros proprietários de cavalos (designado de um modo geral no processo principal por «exploração de um centro equestre») consiste, na verdade, na combinação de vários serviços, como o treino do cavalo, a utilização de equipamento desportivo, o alojamento nas cavalariças, a alimentação e a prestação de outros cuidados ao cavalo. Tendo em conta as circunstâncias em causa no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio tende a perfilar o entendimento de que os serviços prestados por P. Baštová aos proprietários dos cavalos devem ser considerados como uma única operação, sujeitas, como tal, a uma única taxa de IVA. Porém, esse órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à qualificação de um ou mais desses serviços como principais e dos restantes como acessórios. Assim, pede ao Tribunal de Justiça que defina os critérios a aplicar para esse efeito. Este aspeto é importante, dado que alguns dos serviços prestados podem envolver a utilização de instalações desportivas.

47. O Governo checo e a Comissão propõem que o Tribunal de Justiça responda às questões no sentido de que a exploração de um centro equestre não está sujeita como um todo a uma taxa reduzida do IVA nos termos do ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA.

48. Subscrevo este entendimento.

49. Antes de mais, recordo que, segundo jurisprudência constante, em determinadas circunstâncias, várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes.

Está em causa uma operação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial. É o que sucede nos casos em que se deva considerar que um ou mais elementos constituem a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser vistos como uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (19).

50. À luz das informações fornecidas no despacho de reenvio, afigura-se-me razoável a posição adotada pelo órgão jurisdicional de reenvio em relação à natureza indivisível dos serviços prestados por P. Baštová. Quando contratam estes serviços, os proprietários dos cavalos não pretendem apenas o treino dos seus cavalos ou autorização para utilizar as instalações desportivas pertencentes a P. Baštová, mas também garantir a esses animais alojamento permanente e cuidados completos. Não obstante o facto de, em princípio, ser possível prestar isoladamente cada um desses serviços, os clientes de P. Baštová que celebram um contrato dito de «exploração de um centro equestre» pretendem, precisamente, usufruir da combinação de todos esses serviços (20). Por outras palavras, os vários serviços prestados estão de tal forma interligados que são considerados como elementos de um único e mesmo pacote tanto pelo prestador dos serviços (P. Baštová) como, o que é mais importante ainda, pelos seus clientes (os proprietários dos cavalos) (21).

51. Dito isto, a decisão final sobre a classificação de todos esses serviços como uma única operação para efeitos de determinação da taxa do imposto aplicável compete, ainda assim, ao órgão jurisdicional de reenvio. Se esse órgão jurisdicional confirmar o seu entendimento preliminar sobre esta matéria, deverá então determinar se alguns desses serviços devem ser considerados predominantes para efeitos das regras do IVA. Com efeito, P. Baštová alega que os serviços que consistem na utilização de instalações desportivas são predominantes e, como tal, a operação, no seu conjunto, deve estar sujeita a uma taxa reduzida do IVA.

52. A este respeito, importa referir que o Tribunal de Justiça sustentou que uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (22). A fim de distinguir entre serviços principais e serviços acessórios, o Tribunal de Justiça também examinou elementos como a importância que os diversos serviços revestem para os clientes, o tempo necessário para a sua prestação e a parte do custo total a suportar pelo prestador de cada serviço (23).

53. Nestas condições, a abordagem proposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, que consiste em analisar, em especial, o valor relativo de cada serviço e o tempo despendido na sua prestação, parece razoável. Porém, entendo que também importa ter em conta, nesse contexto, os indícios decorrentes dos custos suportados por P. Baštová com a prestação de cada um desses serviços (que, em regra, mas nem sempre, se refletem no respetivos valor), bem como a importância que esses serviços revestem para o cliente.

54. No entanto, antes de desenvolver a minha análise sobre esta questão, considero necessário clarificar o significado e o âmbito do ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, segundo o qual a «utilização de instalações desportivas» pode estar sujeita a uma taxa reduzida do IVA.

55. De acordo com jurisprudência constante, a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas é uma possibilidade reconhecida aos Estados-Membros por derrogação do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Todavia, as taxas reduzidas de IVA só podem ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços mencionadas no anexo III da Diretiva IVA (24). É também jurisprudência constante que as disposições que derogam um princípio são de interpretação estrita (25). O Tribunal de Justiça também já declarou que os termos utilizados no

anexo III da Diretiva IVA devem ser interpretados em conformidade com o sentido corrente desses termos (26).

56. Assim sendo, entendo que o conceito de «utilização de instalações desportivas» abrange as atividades estritamente relacionadas com a prática de desporto por indivíduos.

Consequentemente, a utilização das instalações é instrumental para a prática de desporto por indivíduos. Nessa conformidade, o ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, tal como o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva (27), visa, no meu entender, promover a prática do desporto (28) por largas camadas da população (29). Por outras palavras, esta disposição visa incentivar as pessoas a praticarem todas as formas de atividade física que, através de uma participação organizada ou não, têm por objetivo a expressão ou o melhoramento da condição física e psíquica, o desenvolvimento das relações sociais ou a obtenção de resultados em competições (30).

57. Uma interpretação do conceito de «utilização de instalações desportivas» que abrangesse também todas as atividades (entre outras, alojamento, alimentação e prestação de outros cuidados aos cavalos) e as instalações (que poderiam incluir equipamento de equitação, ração, produtos de limpeza, cavalariças e *boxes*, a escola, a superfície relvada, a zona de banho, as zonas de repouso e arrecadações) referidos no despacho de reenvio alargaria excessivamente o âmbito dessa derrogação (31).

58. Essa interpretação também não seria conforme com o sentido habitual, na linguagem corrente, do conceito de «utilização de instalações desportivas». Creio que, de um modo geral, se deve entender que este conceito designa a utilização de instalações fixas (32), com caráter permanente (como piscinas, pistas de competição, pavilhões desportivos e centros de *fitness*) ou temporário (como praças públicas, praias ou terrenos preparados provisoriamente para um evento desportivo específico) (33), por pessoas que, *de facto*, estão a treinar ou a participar numa competição.

59. Por conseguinte, enquanto a utilização de instalações como, por exemplo, uma pista de treino, por pessoas que praticam equitação poderá estar abrangida pela derrogação prevista no ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, o mesmo não se pode dizer em relação a todas as atividades necessárias à exploração de um centro equestre (34), como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio. Concretamente, quando o pessoal do centro se limita a alimentar um cavalo ou a prestar-lhe cuidados de higiene ou outros, ou quando o cavalo está apenas a repousar nas cavalariças ou no recinto relvado, não existe qualquer utilização de instalações desportivas para efeitos da Diretiva IVA. Neste caso, não só não estão a ser utilizadas quaisquer instalações desportivas, como também ninguém está a praticar qualquer forma de desporto.

60. O órgão jurisdicional nacional deve ter em conta este aspeto ao comparar o valor, a duração, o custo e a importância dos serviços que consistem na utilização de instalações desportivas com o valor, a duração, o custo e a importância de outros serviços.

61. Depreendo dos autos que as atividades que consistem na utilização de instalações desportivas não superam, em termos de valor, de duração, de custos ou de importância, os outros serviços. Não creio que a alimentação, o alojamento ou a prestação de cuidados gerais aos cavalos sejam serviços com um valor relativamente baixo: todos eles são cruciais para garantir o bem-estar e a condição física dos cavalos, a fim de lhes permitir obterem o seu melhor desempenho em atividades desportivas ou de outra natureza. Seja como for, estes serviços exigem certamente investimentos «consideráveis» por parte do proprietário do centro equestre, que, presumo, se devem repercutir no preço de cada um desses serviços – se P. Baštová discriminasse o preço dos vários serviços no preço global. A meu ver, tão-pouco revestem esses serviços menos importância para o proprietário médio de um cavalo (35): é difícil imaginar que os

proprietários dos cavalos não se preocupem com a saúde e o bem-estar dos seus animais. Por último, tenho o pressentimento de que, no centro equestre de P. Baštová, os cavalos passam a maior parte do tempo nas zonas de repouso interiores e exteriores, nas *boxes*, nas zonas de alimentação, etc. Conforme expliquei acima, estas zonas não podem ser consideradas «instalações desportivas» na aceção da Diretiva IVA.

62. Por todos estes motivos, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao segundo grupo de questões no sentido de que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional nacional, a exploração de um centro equestre não pode estar sujeita como um todo a uma taxa reduzida do IVA nos termos do ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA.

IV – Conclusão

63. Concluindo, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas, a título prejudicial, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) nos seguintes termos:

- na medida em que a participação de um cavalo numa corrida seja uma componente da atividade económica de uma pessoa que se dedica à criação e ao treino de cavalos de corrida, as despesas relacionadas com essa componente dão direito à dedução do IVA pago a montante. A atribuição de prémios aos cavalos com o melhor desempenho dá lugar a operações tributáveis nos termos da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA);
- sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional nacional, a exploração de um centro equestre não pode estar sujeita como um todo a uma taxa reduzida do IVA nos termos do ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA.

1 – Língua original: inglês.

2 – «The Sporting Spirit», *The London Tribune*, dezembro 1945.

3 – Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

4 – V., entre outros, acórdão de 29 de outubro de 2015, Sudačor, C?174/14, EU:C:2015:733, n.º 31 e jurisprudência aí referida.

5 – V. acórdão de 20 de junho de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, n.º 18.

6 – V. acórdãos de 13 de dezembro de 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, n.º 18, e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 37.

7 – Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Gemeente Borsele, C?520/14, EU:C:2015:855, n.º 48 e jurisprudência aí referida.

8 – V., em especial, artigo 26.º da Diretiva IVA. V. também artigo 184.º e seguintes dessa diretiva.

9 – V., por analogia, acórdão de 11 de abril de 2000, Deliège, C?51/96 e C?191/97, EU:C:2000:199, n.º 56.

- 10 – V., neste sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, n.os 21 e 22.
- 11 – Acórdão de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, n.º 20.
- 12 – V., por analogia, acórdão de 11 de abril de 2000, Deliège, C-51/96 e C-191/97, EU:C:2000:199, n.º 57.
- 13 – Também é provável que, ao verem um cavalo muito veloz, os outros cavalos galopem mais depressa. Conforme escreveu Ovidius Naso (Ovídio) (43 BC-17 AD), *tum bene fortis equus reserato carcere currit / cum quos praetereat quosque sequatur habet* («quando se abre a porta, um cavalo nunca corre tão depressa como quando tem de alcançar e ultrapassar outros cavalos») (*Ars Amatoria*, Livro III, 595-596).
- 14 – V., neste sentido, acórdão de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, n.º 14.
- 15 – V., neste sentido, acórdão de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, n.º 27 e jurisprudência aí referida.
- 16 – Acórdão de 1 de abril de 1982, Hong Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, n.º 11.
- 17 – Acórdão de 29 de outubro de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 37.
- 18 – V. acórdão de 3 de março de 1994, C-16/93, EU:C:1994:80, n.os 17 e 19.
- 19 – V. acórdão de 17 de janeiro de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 30 e jurisprudência aí referida.
- 20 – Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, n.os 24 e 25.
- 21 – V., neste sentido, conclusões da advogada-geral E. Sharpston, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:276, n.º 27.
- 22 – V. acórdão de 17 de janeiro de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 41 e jurisprudência aí referida.
- 23 – V., entre outros, acórdãos de 11 de fevereiro de 2010, Graphic Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76, n.º 32; de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 36; e de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, n.º 28.
- 24 – V., entre muitos outros, acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.º 35 e jurisprudência aí referida.
- 25 – *Ibid.*
- 26 – V. acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/Polónia, C-678/13, EU:C:2015:358, n.º 46 e jurisprudência aí referida.
- 27 – Essa disposição inclui «[d]eterminadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a

peçoas que pratiquem desporto ou educação física» nas operações que os Estados-Membros devem isentar.

28 – Relativamente ao conceito de «desporto» à luz das regras do IVA, que é um conceito autónomo de direito da União, v. acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *M^osto Žamberk*, C^o18/12, EU:C:2013:95, n.º 17.

29 – V., por analogia, acórdão de 19 de dezembro de 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C^o495/12, EU:C:2013:861, n.º 20 e jurisprudência aí referida.

30 – V. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Carta Europeia do Desporto, adotada pelo Comité de Ministros do Conselho da Europa, em 24 de setembro de 1992, conforme alterada.

31 – V., neste sentido, por analogia, acórdão de 8 de março de 2012, *Comissão/França*, C^o596/10, EU:C:2012:130, n.º 54.

32 – Enquanto o termo utilizado na versão em língua inglesa da Diretiva 2006/112 poderá ser algo ambíguo, outras versões linguísticas desta diretiva são bem claras: por exemplo, em dinamarquês (*sportsfaciliteter*»), alemão (*Sportanlagen*»), espanhol (*instalaciones deportivas*»), francês («*installations sportives*»), italiano (*impianti sportivi*»), neerlandês (*sportaccomodaties*»), português («*instalações desportivas*»), romeno (*instalații sportive*»), e sueco (*sportanläggningar*»).

33 – V. Swinkels, J.J.P., *Sports under EU VAT*, *International VAT Monitor*, 2 de julho de 2010, n.º 4, pp. 280 e 281.

34 – V., neste sentido, por analogia, acórdão de 8 de março de 2012, *Comissão/França*, C^o596/10, EU:C:2012:130, n.º 55.

35 – Este elemento deve ser apreciado do ponto de vista do consumidor médio, o qual deverá ser determinado com base em elementos objetivos. O facto de alguns clientes terem um ponto de vista diferente é irrelevante. V., neste sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *M^osto Žamberk*, C^o18/12, EU:C:2013:95, n.os 33 e 35.