

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NILS WAHL

prezentate la 14 iunie 2016(1)

Cauza C-432/15

Odvací finanční veditelství

împotriva

Pavlína Bašťová

[cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă)]

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Definiția noțiunii «prestare de servicii efectuată cu titlu oneros» – Cursă hipică – Premii în bani – Deducerea TVA-ului achitat în amonte – Exploatarea unor grajduri pentru cai de curse – Drepturi de utilizare a instalațiilor sportive”

1. În mod provocator, George Orwell a scris că sportul serios are legătură cu „disprețul față de toate regulile”(2). În schimb, impozitarea activităților economice este unul dintre cele mai reglementate domenii, nu doar în cadrul Uniunii. Prin urmare, cel puțin atunci când îți completează declarațiile de impunere și când efectuează plățile aferente către stat, sportivii profesioniști sunt obligați să respecte toate normele care le sunt aplicabile.

2. Prezenta procedură ridică o serie de probleme în ceea ce privește aplicabilitatea normelor privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la activitățile economice care constau în sau care sunt legate de desfășurarea de activități sportive, cum ar fi cursele hipice, ori care implică utilizarea de instalații sportive.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 2 din Directiva TVA(3) prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4. Articolul 24 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.
[...]"

5. Articolul 98 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]"

6. Anexa III la Directiva TVA include o listă a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98. Punctul 14 al acestei anexe cuprinde „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive”.

B – Dreptul național

7. Articolul 2 alineatul (1) din zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), în versiunea sa aplicabilă perioadei fiscale în discuție, prevede că operațiunile impozabile includ „prestarea de servicii în schimbul unei contraprestații de către o persoană impozabilă în desfășurarea unei activități economice atunci când locul prestației lor este în Republica Cehă”.

8. Articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Legea privind TVA-ul prevede că noțiunea „contraprestație” înseamnă „o sumă de bani sau un mijloc de plată echivalent ori realizarea unei prestații în natură”.

9. Articolul 5 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul prevede că activitatea economică înseamnă „activitatea sistematică a producătorilor, a comercianților și a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole, precum și activitățile sistematice desfășurate în conformitate cu dispoziții legale speciale [...]. Este considerată activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri, dacă bunurile respective sunt exploatate în mod sistematic [...]”.

10. Articolul 14 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede că prestarea de servicii înseamnă „toate activitățile, altele decât livrarea de bunuri sau transferul de bunuri imobile. Sunt considerate de asemenea prestații de servicii următoarele: (a) transferul de drepturi, (b) acordarea dreptului de a exploata un lucru, un drept sau un alt activ care poate fi exploatat ca bun, (c) crearea sau stingerea unei servituți reale, (d) acceptarea obligației de a se abține de la un anumit comportament sau de a tolera un anumit comportament sau o anumită situație”.

11. În temeiul articolului 72 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, un contribuabil are dreptul la deducerea taxei în măsura în care utilizează o prestare de servicii sau un bun impozabil achiziționat pentru desfășurarea activității sale economice.

12. Articolul 47 alineatul (4) prevede că, în cazul serviciilor, „cu excepția unor dispoziții contrare, se aplică cota standard a taxei. În cazul serviciilor menționate în anexa 2, se aplică cota redusă a taxei”.

13. Anexa 2 la Legea privind TVA-ul include, printre altele, serviciul „utilizarea de instalații sportive acoperite și în aer liber în scopul desfășurării unor activități sportive”.

II – Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

14. Doamna Pavlína Baštová este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Aceasta își desfășoară activitatea, printre altele, în domeniul creșterii și al antrenării cailor de curse. Grajdurile utilizate în acest scop erau ocupate în parte de propriii săi cai și în parte de cai aparținând altor proprietari, care i-au fost încredințate aceștia pentru a fi pregătite pentru curse. Pe lângă caii de curse, aceasta avea și doi cai pe care îi folosea pentru agroturism și pentru antrenarea cailor tineri, precum și iepe de reproducție și mânji.

15. O parte din venitul doamnei Baštová provenea din premii câștigate de caii săi și din cotele părții care îi reveneau în calitate de antrenor din premiile câștigate de caii care aparțineau altor proprietari. O altă parte provenea din plățile încasate pentru pregătirea pentru curse a cailor aparținând altor proprietari.

16. În declarația fiscală pentru cel de al patrulea trimestru al anului 2010, doamna Baštová a solicitat deducerea integrală a TVA-ului pentru prestările impozabile achiziționate în legătură cu: (a) pregătirea cailor pentru curse și participarea la curse, inclusiv cheltuielile în legătură cu taxele de înscriere, cu taxele de declarare și cu taxele pentru asistență în timpul curselor; (b) achiziționarea consumabilelor pentru cai, a hranei lor, precum și a echipamentului de călărie; (c) serviciile veterinare și medicamentele pentru cai; (d) consumul de energie electrică în grajduri; (e) consumul de combustibil pentru transport; (f) achiziționarea unor greble rotative pentru producția de fân și de nutreț și a unui echipament de tracțiune; (g) serviciile de consultanță în legătură cu administrarea grajdurilor. Prestările achiziționate vizau atât caii săi, cât și caii aparținând altor proprietari.

17. În aceeași declarație fiscală, doamna Baštová a declarat și TVA-ul în aval la cota redusă de 10 % pentru serviciul „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse” pe care îl prestase celorlalți proprietari de cai.

18. Finanční úřad v Ostrově (administrația fiscală din Ostrov) nu a acceptat cererea de deducere integrală și nici nu a fost de acord cu aplicarea cotei reduse de TVA pentru serviciul „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse”. Doamna Baštová a depus o contestație împotriva acestei decizii la Finanční úředitelství v Plzni (Direcția fiscală din Plzeň), care a admis în parte contestația. Aceasta a refuzat însă cererea de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru suma corespunzătoare participării la curse a propriilor cai ai doamnei Baštová, deoarece a considerat că participarea propriilor săi cai la curse nu constituia o operațiune impozabilă. În plus, Finanční úředitelství v Plzni nu a acceptat nici aplicarea cotei reduse de TVA pentru serviciul „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse”.

19. Doamna Baštová a atacat decizia în cauză printr-o acțiune introdusă la Krajský soud v Plzni (Curtea de Apel din Plzeň), care s-a pronunțat în favoarea sa și a anulat decizia, trimițând cauza la Odvolací finanční úředitelství (Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor). Odvolací finanční úředitelství a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă).

20. Având îndoieli cu privire la interpretarea dispozițiilor Directivei TVA, instanța de trimitere a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1a) Punerea la dispoziția organizatorului unei curse a unui cal de către proprietarul său (care

este persoană impozabilă?) în scopul participării calului la o cursă constituie prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] și, în consecință, o operațiune supusă TVA-ului?

1b) În cazul unui răspuns afirmativ, premiul în bani obținut în urma cursei (pe care însă nu îl câștigă totuși caii care participă la cursă) sau achiziția serviciului constând în posibilitatea participării calului la cursă, pe care organizatorul cursei îl prestează proprietarului calului, ori o altă contraprestație trebuie considerate ca fiind o contraprestație?

1c) În cazul unui răspuns negativ, această împrejurare în sine reprezintă un motiv pentru reducerea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru prestațiile impozabile achiziționate și utilizate pentru pregătirea cailor de curse ai crescătorului/antrenorului sau participarea la cursă a unui cal trebuie să fie considerată drept o componentă a activității economice a unei persoane care se ocupă cu creșterea și antrenarea propriilor cai de curse și a cailor altor proprietari, iar cheltuielile generate de creșterea și de participarea la curse a propriilor și a cailor trebuie să fie incluse în cheltuielile generale asociate activității economice a persoanei respective. În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare parțială, premiul în bani obținut în urma unei curse trebuie să fie inclus în baza de impozitare și să se achite TVA-ul în aval sau premiul respectiv reprezintă un venit care nu afectează deloc baza de impozitare în scopuri de TVA?

2a) Dacă, în scopuri de TVA, este necesar să se considere că mai multe prestații de servicii parțiale alcătuiesc o unică operațiune, care sunt criteriile folosite pentru a stabili raportul de reciprocitate dintre aceste servicii, cu alte cuvinte, pentru a stabili dacă ele se află într-un raport de egalitate sau într-un raport în care un serviciu este principal, iar celelalte accesorii? Există vreo ierarhie între aceste criterii în ceea ce privește importanța și ponderea lor?

2b) Articolul 98 din [Directiva TVA] coroborat cu anexa III la această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că se opune includerii unei prestații de servicii în categoria prestațiilor cărora li se aplică o cotă redusă de TVA dacă prestarea respectivă este compusă din două prestații parțiale care, în scopuri de TVA, trebuie să fie considerate o prestare unică, iar respectivele prestații se află într-un raport de egalitate și niciuna dintre ele nu poate fi inclusă în niciuna dintre categoriile stabilite în anexa III la [Directiva TVA]?

2c) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea 2b), combinația dintre serviciul parțial constând în dreptul de utilizare a instalațiilor sportive și serviciul parțial de antrenor de cai de curse, în circumstanțe precum cele din prezenta cauză, se opune includerii serviciului respectiv în ansamblul său în categoria serviciilor cărora li se aplică o cotă redusă de TVA, menționată la punctul 14 din anexa III la [Directiva TVA]?

2d) Dacă aplicarea unei cote reduse de TVA nu este exclusiv pe baza răspunsului la întrebarea 2c), includerea în categoria căreia li se aplică respectiva cotă este influențată de faptul că persoana impozabilă prestează, pe lângă serviciile de utilizare a instalațiilor sportive și de antrenor, și servicii constând în stabulărie, hrănire și alte îngrijiri pentru cai? Toate aceste servicii parțiale trebuie, în scopuri de TVA, să fie considerate un întreg supus aceluiași tratament fiscal?

21. Guvernul ceh și Comisia au depus observații scrise în prezenta procedură.

III – Analiză

A – Primul set de întrebări

22. Prin intermediul primului set de întrebări, instanța de trimitere solicită în esență: Curții să clarifice dacă (i) proprietarul unor grajduri pentru cai de curse își poate deduce TVA-ul achitat în

amonte pentru operațiunile efectuate în scopul de a pune la dispoziție propriii și ai unui organizator de curse în vederea participării acestor cai la o cursă și dacă (ii) premiul în bani obținut într-o cursă trebuie să fie supus TVA-ului.

23. Guvernul ceh consideră că simpla punere a unui cal la dispoziția unui organizator de curse hipice nu poate fi considerată o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, din moment ce contraprestația lipsește. În particular, acest lucru este valabil în ceea ce privește acordarea premiilor în bani puse în joc la curse, întrucât aceste premii sunt acordate numai pentru anumii cai. Prin urmare, proprietarul calului nu are dreptul de a și deduce TVA-ul achitat în amonte în acest scop. În schimb, Comisia consideră că atât înscrierea unui cal într-o cursă, în schimbul plății unei taxe de înscriere, cât și, dacă este cazul, acordarea unui premiu în bani pentru o performanță remarcabilă a unui cal într-o cursă constituie operațiuni impozabile, având consecințe evidente pentru deductibilitatea TVA-ului achitat în amonte.

24. Pentru a furniza un răspuns util instanței de trimitere, vom începe analiza noastră prin abordarea problemei ridicate în special prin intermediul întrebării 1c).

25. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, instanța de trimitere consideră că punerea unor cai de curse la dispoziția unor organizatori de curse de către doamna Baštová este parte integrantă a activității sale economice. Independent de acordarea premiilor în bani puse în joc la curse, însuși participarea cailor și la aceste curse (și cu atât mai mult eventualul lor succes) este de natură să profite faimei și imaginii doamnei Baštová. Acest lucru are repercusiuni pozitive asupra prețului pe care ea îl poate percepe pentru vânzarea cailor și și pentru antrenarea cailor care aparțin altor persoane.

26. În opinia noastră, este vorba despre un aspect esențial. Astfel cum a statuat în mod constant Curtea, din dispozițiile, din economia și din finalitatea Directivei TVA reiese că orice activitate de natură economică este, în principiu, impozabilă(4). Noțiunea „activitate economică” este definită în sens larg: potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, această noțiune include în special „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”. Acest lucru este conform cu considerentul (5) al Directivei TVA, potrivit căruia TVA-ul trebuie să fie perceput „într-un mod cât mai general posibil”.

27. În lumina acestei jurisprudențe, activitatea unui proprietar de cai care, la fel ca doamna Baštová, exploatează grajduri pentru cai de curse și pune caii și la dispoziția unor organizatori de curse cu intenția reală de a obține beneficii economice legate de activitățile sale desfășurate în calitate de antrenor și de crescător de cai, precum și venitul suplimentar obținut din premiile puse în joc constituie activitate economică în temeiul normelor privind TVA.

28. Din cele de mai sus, rezultă că proprietarul unui grajd pentru cai de curse, precum doamna Baštová, își poate deduce în mod legal TVA-ul achitat în amonte pentru bunurile și serviciile achiziționate în scopul pregătirii propriilor cai pentru curse.

29. În mod evident, concluzia noastră ar fi diferită dacă punerea cailor la dispoziția organizatorilor de curse nu ar avea loc în cadrul unei activități comerciale. Aceasta poate fi situația, de exemplu, în cazul în care un proprietar de cai participă la anumite evenimente doar pentru satisfacerea unui hobby personal sau doar ca un mijloc de a solicita deducerea TVA-ului achitat în amonte în raport cu întreținerea cailor folosiți numai în scopuri private.

30. În această privință poate fi util să reamintim că, în temeiul unei jurisprudențe constante, o activitate trebuie să fie considerată ca fiind economică numai dacă aceasta este desfășurată în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate(5) sau, cu alte cuvinte, în schimbul unei remunerații(6). Nu se pot însă obține venituri dacă activitatea este desfășurată exclusiv cu titlu

gratuit(7) sau în lipsa posibilității reale de a primi vreun fel de remunerație în schimb. Prin urmare, o activitate desfășurată, chiar și de către o persoană impozabilă, doar cu titlu de hobby, în scopuri recreative sau fără nicio posibilitate de a obține un avantaj economic direct sau indirect din aceasta nu face parte din activitatea economică a persoanei respective. În schimb, acest lucru are consecințe evidente asupra deductibilității (sau nedeductibilității) TVA-ului achitat în amonte. De fapt, Directiva TVA cuprinde de asemenea dispoziții care reglementează situația bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice utilizate în folos propriu de către persoanele impozabile(8).

31. După ce am ajuns la această concluzie, mai trebuie abordat o problemă: aceea dacă premiul în bani obținut într-o cursă ar trebui să fie supus TVA-ului. În opinia noastră, răspunsul la această întrebare decurge din răspunsul propus la prima parte a întrebării 1c).

32. De la bun început, trebuie să subliniem că participarea la competiții și la alte evenimente sportive poate să implice adesea prestarea mai multor servicii distincte, dar strâns legate între ele(9). Acest lucru înseamnă că, în sensul normelor privind TVA-ul, între un participant (cum ar fi proprietarul unui cal înscris într-o cursă) și un organizator de evenimente ar putea avea loc mai multe operațiuni. Și mai important, în funcție de împrejurările specifice, atât proprietarul calului, cât și organizatorul de curse pot fi prestatorul unuia sau mai multor servicii către celălalt. Cu alte cuvinte, ambii pot să fie în același timp atât beneficiari în ceea ce privește anumite operațiuni, cât și prestatori în ceea ce privește alte operațiuni.

33. În mod evident, ceea ce constituie o operațiune impozabilă în fiecare caz în parte nu poate fi definit în termeni abstracti, ci depinde de caracteristicile specifice ale acordului încheiat între un proprietar de cai și un organizator de curse într-o situație dată(10). În general, putem avea în vedere cel puțin trei tipuri de situații diferite.

34. Pentru început, pot exista situații în care un proprietar de cai care dorește să își înscrie calul într-o cursă este de acord să plătească o taxă organizatorului cursei. În general, acesta este – potrivit instanței de trimitere – cazul curselor la care doamna Baštová participă cu caii săi. În opinia noastră, ca și în Hotărârea Town & County Factors, această operațiune implică „prestații reciproce”, în sensul jurisprudenței Curții. Taxa achitată de proprietarul calului constituie contravaloarea serviciilor pe care organizatorul cursei le furnizează acestuia (organizarea evenimentului, logistica și serviciile conexe)(11).

35. În plus, pot exista situații în care – independent de performanța obținută în cursă – proprietarul unui cal este plătit de organizatorul cursei pentru această participare. Aceasta poate fi situația, de exemplu, atunci când un cal este deosebit de celebru și simpla sa participare într-o cursă este de natură să sporească valoarea comercială și prestigiul evenimentului. În acest caz, plata efectuată de organizatorul cursei proprietarului calului constituie contraprestația serviciului furnizat de acesta din urmă celui dintâi, prin faptul că a fost de acord cu participarea calului său la eveniment.

36. În sfârșit, astfel cum pare că se întâmplă în majoritatea curselor, organizatorul cursei ar putea acorda o serie de premii pentru caii care obțin cea mai bună performanță. În opinia noastră, și această situație dă naștere unei operațiuni impozabile în scopuri de TVA: premiul obținut de proprietarul calului constituie contraprestația performanței extraordinare obținute de cal în cursă, care a îmbogățit evenimentul făcându-l mai interesant și mai valoros. Proprietarul calului, prin punerea cailor săi la dispoziție pentru cursă, permite organizatorului să producă un eveniment la care poate participa publicul, pe care emitenții de programe media îl pot difuza și care poate prezenta un interes pentru agenții de publicitate și pentru sponsori(12). Organizatorul cursei nu ar putea să organizeze și să își promoveze evenimentul fără un anumit număr de cai participanți și, în mod evident, cu cât aptitudinile cailor sunt mai deosebite(13), cu atât valoarea

comercial? a evenimentului este mai mare. A?adar, nu se poate contesta faptul c? at?at organizatorul cursei, c?at ?i proprietarul calului ob?in un avantaj direct ?i individual din opera?iune(14). Prin urmare, exist? o leg?tur? direct? ?ntre performan?a extraordinar? a unui cal ob?inut? ?ntr-o curs? (serviciul prestat) ?i plata premiului (contrapresta?ia primit?).

37. Simplul fapt c? nu se acord? un premiu fiec?rui cal care particip? ?ntr-o curs? ?i c? acordarea unui premiu depinde de producerea unui eveniment care nu poate fi controlat ?n totalitate de p?r?i nu ?nseamn? c? opera?iunea de baz? nu implic? nicio contrapresta?ie. ?n cazul ?n care ?n cele din urm? se acord? un premiu, acesta constituie pentru beneficiar contrapresta?ia efectiv primit?(15) ?n sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Prin urmare, premiile ?n bani acordate ?n cadrul curselor hipice trebuie, ?n principiu, s? dea na?tere unor opera?iuni impozabile ?n temeiul normelor privind TVA?ul.

38. Argumentele invocate de guvernul ceh ?mpotriva acestei teze ni se par neconving?toare. Faptul c? plata contrapresta?iei este supus? ?ndeplinirii unei condi?ii specifice nu priveaz? opera?iunea de caracterul s?u oneros.

39. Un exemplu poate clarifica probabil acest aspect. ?n cazul ?n care o persoan? solicit? serviciile mai multor agen?ii imobiliare pentru a o ajuta la v?nzarea casei sale, fiecare dintre aceste agen?ii va presta anumite servicii ?n beneficiul persoanei respective. ?n mod normal, toate vor publica reclame pe diferite suporturi, vor organiza vizion?ri al?turi de poten?iali cump?r?tori ?i, ?n general, vor da sfaturi v?nz?torului cu privire la modul ?n care s? ?i sporeasc? la maximum ?ansele unei v?nz?ri. Cu toate acestea, cu excep?ia cazului ?n care s?a convenit altfel, numai agen?ia care g?se?te un cump?r?tor prime?te de obicei de la v?nz?tor (?i/sau de la cump?r?tor) o tax? sau un comision prestabilit, drept recompens? pentru serviciile sale, celelalte agen?ii muncind cu titlu gratuit. Nu se poate contesta ?ns? c? suma de bani pl?tit? agen?iei care a reu?it v?nzarea constituie contrapresta?ie pentru serviciile furnizate ?i, ?n consecin??, c? opera?iunea este impozabil? ?n temeiul normelor privind TVA?ul.

40. Astfel, Curtea a statuat deja c?, ?n temeiul normelor privind TVA?ul, activit??ile economice ale persoanelor impozabile sunt cele „desf??urate cu scopul de a ob?ine o contrapresta?ie sau care sunt susceptibile s? fie compensate printr-o contrapresta?ie”(16). Curtea a confirmat de asemenea c? faptul c? cuantumul compensa?iei poate varia nu repune ?n discu?ie existen?a unei leg?turi directe ?ntre prestarea de servicii ?i compensa?ia care trebuie s? fie furnizat?(17).

41. Revenind la subiectul curselor hipice, trebuie subliniat c? plata premiilor puse ?n joc nu este facultativ?, ci constituie o obliga?ie legal? sau contractual? pentru organizatorul cursei. Num?rul ?i valoarea premiilor puse ?n joc, precum ?i condi?iile ?n care acestea urmeaz? s? fie acordate sunt stabilite ?n prealabil ?i sunt cunoscute de proprietarii de cai, care, prin ?nscrierea unui cal ?ntr-o curs?, sunt de acord cu ele. Trebuie subliniat acest aspect: doar identitatea c?tig?torilor este incert? ?nainte de curs?. Am mai ad?uga doar c? ?ansa de a c?tiga un premiu constituie ?n general una dintre motiva?iile esen?iale ale proprietarilor de cai de a??i ?nscrie caii ?n curse.

42. Toate acestea reprezint? elemente pe care, ?n Hot?r?rea Tolsma, Curtea le?a considerat relevante pentru a aprecia existen?a unei leg?turi directe ?ntre prestarea unui serviciu ?i compensa?ia primit? ?n schimb(18). Prin urmare, premiul ?n bani ob?inut ?ntr-o curs? hipic? trebuie, ?n opinia noastr?, s? fie supus TVA?ului.

43. Av?nd ?n vedere r?spunsul propus la ?ntrebarea 1c), nu mai este necesar s? se r?spund? la ?ntreb?rile 1a) ?i 1b).

44. Pentru toate aceste motive, consider?m c? r?spunsul Cur?ii la primul set de ?ntreb?ri trebuie s? fie ?n sensul c?: (i) ?n m?sura ?n care participarea unui cal la o curs? reprezint? o

component? a activit??ii economice a unei persoane care î?i desf??oar? activitatea în domeniul cre?terii ?i antren?rii cailor de curse, cheltuielile aferente acestei componente dau na?tere la deducerea TVA?ului achitat în amonte ?i (ii) acordarea de premii pentru caii care ob?in cele mai bune performan?e d? na?tere unor opera?iuni impozabile în temeiul Directivei TVA.

B – Al doilea set de întreb?ri

45. Prin intermediul celui de al doilea set de întreb?ri, instan?a de trimitere urm?re?te în esen?? s? afle dac? exploatarea unor grajduri pentru cai de curse este, în temeiul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, supus? în ansamblul s?u unei cote reduse de TVA.

46. Instan?a de trimitere explic? faptul c? serviciul prestat de doamna Baštová în beneficiul altor proprietari de cai – în general denumit în procedura principal? „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse” – const? în realitate într?o combina?ie de diverse servicii, cum ar fi antrenarea calului, utilizarea echipamentului sportiv, ad?postirea în grajduri pe tot parcursul zilei, hr?nirea ?i alte îngrijiri acordate cailor. Având în vedere împrejur?rile din ac?iunea principal?, instan?a de trimitere înclin? s? considere c? serviciile prestate de doamna Baštová proprietarilor de cai trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? ?i, în consecin??, s? fie supuse unei cote unice de TVA. Aceast? instan?? nu este însă sigur? în ceea ce prive?te aspectul dac? unul sau mai multe dintre aceste servicii trebuie s? fie considerate predominante, iar altele trebuie s? fie considerate accesorii. Astfel, aceasta solicit? Cur?ii s? indice criteriile care trebuie s? fie utilizate în acest scop. Acest aspect este important în m?sura în care o parte dintre serviciile prestate pot implica utilizarea unor instala?ii sportive.

47. Guvernul ceh ?i Comisia propun Cur?ii s? r?spund? la întreb?ri în sensul c? exploatarea unor grajduri pentru cai de curse nu este, în temeiul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, supus? în ansamblul s?u unei cote reduse de TVA.

48. Împ?rt??im acest punct de vedere.

49. De la bun început am dori s? reamintim c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în anumite împrejur?ri, mai multe presta?ii distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat, trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? dac? nu sunt independente. Este vorba despre o opera?iune unic? în special atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz? în mod obiectiv o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial. Aceasta este situa?ia ?i în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând presta?ia principal?, în timp ce, invers, unul sau mai multe elemente trebuie s? fie privite ca una sau mai multe presta?ii accesorii care beneficiaz? de acela?i tratament fiscal precum presta?ia principal?(19).

50. Pe baza informa?iilor cuprinse în decizia de trimitere, pozi?ia adoptat? de instan?a de trimitere cu privire la caracterul indivizibil al serviciilor furnizate de doamna Baštová ni se pare rezonabil?. Prin achizi?ionarea serviciilor sale, proprietarii de cai nu urm?resc doar antrenarea cailor lor sau ob?inerea permisiunii de a utiliza instala?iile sportive de?inute de doamna Baštová, ci urm?resc ?i un ad?post pe tot parcursul zilei ?i o îngrijire complet? pentru aceste animale. În pofida faptului c? fiecare dintre aceste servicii ar putea, în principiu, s? fie furnizat separat, se pare c? clien?ii doamnei Baštová care încheie contractul cunoscut sub denumirea „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse” caut? însă tocmai combina?ia tuturor acestor servicii(20). Altfel spus, s?ar p?rea c? toate diferitele servicii furnizate sunt atât de strâns legate între ele încât sunt considerate p?r?i ale unui singur întreg, atât de c?tre prestator (doamna Baštová), cât ?i, mai important, de c?tre clien?ii s?i (proprietarii)(21).

51. Acestea fiind spuse, decizia finală cu privire la faptul că toate aceste servicii constituie un singur întreg pentru stabilirea cotei de impozitare revine instanței de trimitere. Dacă această instanță ar confirma concluzia sa preliminară cu privire la acest aspect, atunci aceasta ar trebui să stabilească dacă o parte dintre aceste servicii trebuie să fie considerate predominante în sensul normelor privind TVA-ul. Astfel, doamna Baštová susține că serviciile care constau în utilizarea instalațiilor sportive sunt predominante și, în consecință, operațiunea în ansamblul său trebuie să fie supusă unei cote reduse de TVA.

52. În această privință, este important să subliniem faptul că Curtea a statuat că o prestație este considerată accesorie unei prestații principale în special atunci când aceasta nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului(22). Fcând distincția între serviciile principale și cele auxiliare, Curtea a examinat de asemenea elemente precum importanța diferitor prestații pentru clienți, timpul necesar pentru a le furniza, precum și partea din costul total care trebuie să fie suportat de prestator pentru fiecare serviciu(23).

53. În acest context, abordarea sugerată de instanța de trimitere, care constă în examinarea în special a valorii relative și a timpului necesar pentru prestarea fiecărui serviciu, pare rezonabilă. Nu am ignora însă, în acest context, indiciile care provin din costurile care trebuie să fie suportate de doamna Baštová cu ocazia prestării fiecăruia dintre aceste servicii (costuri care sunt în general, dar nu neapărat, reflectate în valoarea acestora) și nici importanța pe care clientul o atribuie acestor servicii.

54. În aceste condiții, înainte de a extinde analiza noastră cu privire la acest aspect, considerăm că este necesar totuși să clarificăm semnificația și domeniul de aplicare ale punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, potrivit căruia „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” pot face obiectul unei cote reduse de TVA.

55. În temeiul unei jurisprudențe constante, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse, prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. Cu toate acestea, cotele reduse de TVA se aplică numai livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la Directiva TVA(24). Tot dintr-o jurisprudență constantă rezultă că dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare(25). În plus, Curtea a statuat deja că noțiunile utilizate în anexa III la Directiva TVA trebuie să fie interpretate conform sensului obișnuit al termenilor în cauză(26).

56. Acestea fiind spuse, considerăm că noțiunea „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” acoperă activitățile care sunt strict legate de practicarea sporturilor de către persoanele fizice. Utilizarea instalațiilor este, aadar, esențială pentru practicarea sporturilor de către persoanele fizice. Prin urmare, punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, la fel ca articolul 132 alineatul (1) litera (m) din aceeași directivă(27), urmărește, în opinia noastră, promovarea practicii sporturilor(28) de pături largi ale populației(29). Cu alte cuvinte, obiectivul acestei dispoziții este de a încuraja persoanele fizice să practice forme de activități fizice care, printr-o participare mai mult sau mai puțin organizată, contribuie la exprimarea sau la ameliorarea condiției fizice și psihice, la dezvoltarea relațiilor sociale sau la obținerea unor rezultate pozitive în competiții(30).

57. O interpretare extensivă a noțiunii „drepturi de utilizare a instalațiilor sportive” astfel încât să includă de asemenea toate activitățile (printre altele, adăpostul calului în grajduri pe tot parcursul zilei, hrănirea și alte activități de îngrijire a calului) și utilajele (care ar putea include echipamentul de călărie, hrana, produsele de curățat, grajdurile și boxele, manejul, padocurile, zona de spălare, zonele de odihnă și de depozitare) menționate în decizia de trimitere ar extinde în mod excesiv domeniul de aplicare al acestei excepții(31).

58. Această interpretare ar fi totodată în contradicție cu sensul obișnuit, din limbajul curent, al noțiunii „drepturi de utilizare a instalațiilor sportive”. Considerăm că, în general, această noțiune ar trebui să fie înțeleasă ca referindu-se la utilizarea instalațiilor fixe(32), având un caracter permanent (cum ar fi piscinele, piste de curse, sălile de sport și centrele de fitness) sau temporar (cum ar fi piețele publice, plajele sau terenurile amenajate provizoriu ca terenuri de sport pentru un anumit eveniment)(33) de către persoane fizice care se antrenează sau participă efectiv la o competiție.

59. Prin urmare, în timp ce utilizarea instalațiilor, cum ar fi de exemplu pista de antrenament, de către persoanele fizice care practică echitația poate intra sub incidența excepției prevăzute la punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, nu același lucru se poate spune în ceea ce privește ansamblul activităților necesare pentru exploatarea unui grajd pentru cai de curse(34), astfel cum au fost descrise de instanța de trimitere. Mai precis, atunci când un cal este doar hrănit, curățat sau îngrijit de către personal sau atunci când acesta doar se odihnește în grajduri sau în padocuri, nu este vorba despre o utilizare a instalațiilor sportive în sensul Directivei TVA. Lucrurile stau astfel nu doar pentru că nu sunt utilizate niciun fel de instalații sportive, ci și pentru că nicio persoană fizică nu practică nicio formă de sport.

60. Instanța națională trebuie să țină seama de acest lucru atunci când apreciază valoarea, durata, costul și importanța serviciilor care constau în utilizarea instalațiilor sportive în raport cu valoarea, durata, costul și importanța celorlalte servicii.

61. Așa cum înțelegem dosarul, activitățile care constau în utilizarea instalațiilor sportive nu depășesc, în termeni de valoare, durată, costuri și importanță, celelalte prestații. Activități precum hrănirea și furnizarea adăpostului pe tot parcursul zilei, precum și îngrijirea completă a cailor nu ni se par a fi prestații de valoare relativ scăzute: toate par esențiale pentru a asigura bunăstarea cailor și forma lor fizică pentru a obține cea mai bună performanță în activitățile sportive sau în activități de altă natură. În orice caz, acestea necesită cu siguranță investiții importante din partea proprietarului grajdului, care, presupunem, ar trebui să se reflecte în prețul fiecăruia dintre aceste servicii – dacă doamna Baštová ar defalca prețul global în funcție de diversele prestații. În opinia noastră, aceste prestații nu sunt nici mai puțin importante pentru proprietarul de cai mediu(35): cu greu ne putem imagina că acești proprietari nu sunt deosebit de preocupați de sănătatea și de bunăstarea animalelor lor. În sfârșit, presupunem că marea majoritate a timpului petrecut de un cal în grajdurile pentru cai de curse ale doamnei Baštová are loc în zonele de odihnă interioare și exterioare, în boxe, în zonele de hrănire și așa mai departe. Toate acestea sunt zone care, după cum am explicat mai sus, nu pot fi considerate „instalații sportive” în sensul Directivei TVA.

62. Pentru toate aceste motive, propunem să se răspundă la cel de al doilea set de întrebări, sub rezerva verificării de către instanța națională, în sensul că exploatarea unor grajduri pentru cai de curse nu poate face, în ansamblul său, obiectul unei cote reduse de TVA în temeiul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA.

IV – Concluzie

63. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) după cum urmează:

„— În măsura în care participarea unui cal la o cursă reprezintă o componentă a activității economice a unei persoane care își desfășoară activitatea în domeniul creșterii și al antrenării cailor de curse, cheltuielile aferente acestei componente dau naștere unui drept la deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte. Acordarea de premii pentru cei mai performanți cai dă naștere unor operațiuni impozabile în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată;

— sub rezerva verificării de către instanța națională, exploatarea unor grajduri pentru cai de curse nu poate face, în ansamblul său, obiectul unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată în temeiul punctului 14 din anexa III la Directiva 2006/112.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – „The Sporting Spirit”, *The London Tribune*, decembrie, 1945.

3 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347 p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

4 – A se vedea printre altele Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudačor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 31 și jurisprudența citată).

5 – A se vedea Hotărârea din 20 iunie 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 18).

6 – A se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37).

7 – Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 48 și jurisprudența citată).

8 – A se vedea în special articolul 26 din Directiva TVA. A se vedea de asemenea articolul 184 și următoarele din aceeași directivă.

9 – A se vedea prin analogie Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège (C-51/96 și C-191/97, EU:C:2000:199, punctul 56).

10 – În acest sens, a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punctele 21 și 22).

11 – Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 20).

12 – În acest sens, a se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège (C-51/96 și C-191/97, EU:C:2000:199, punctul 57).

13 – Un cal care aleargă repede ar putea să îi determine pe alții să alerge repede. Astfel cum a scris Publius Ovidius Naso (Ovidiu) (43 î.Hr.-17 d.Hr.): „*tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet*” („când se deschide poarta, niciodată nu aleargă un cal atât de repede/ca atunci când trebuie să ajungă din urmă și să depășească alții”) (Ars Amatoria, volumul III, 595 și 596).

14 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punctul 14).

15 – În acest sens, a se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 27 și jurisprudența citată).

16 – Hotărârea din 1 aprilie 1982, Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 11) (sublinierea noastră).

17 – Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 37).

18 – Conform Hotărârii din 3 martie 1994 (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 17 și 19).

19 – A se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 30 și jurisprudența citată).

20 – Conform Hotărârii din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctele 24 și 25).

21 – În acest sens, a se vedea Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punctul 27).

22 – A se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 41 și jurisprudența citată).

23 – A se vedea printre altele Hotărârea din 11 februarie 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76, punctul 32), Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 36), și Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen and OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 28).

24 – A se vedea, printre multe altele, Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 35 și jurisprudența citată).

25 – *Ibidem*.

26 – A se vedea Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Polonia (C-678/13, EU:C:2015:358, punctul 46 și jurisprudența citată).

27 – Această dispoziție cuprinde „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică” printre tranzacțiile pe care statele membre trebuie să le scutească.

28 – În ceea ce privește noțiunea „sport” în temeiul normelor privind TVA-ul, care este o noțiune autonomă de drept al Uniunii, a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Msto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 17).

29 – A se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 20 și jurisprudența citată).

30 – Conform articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Carta europeană privind solidaritatea în domeniul sportului, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 24 septembrie 1992, cu modificările ulterioare.

31 – În acest sens, a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 martie 2012, *Comisia/Franța* (C-596/10, EU:C:2012:130, punctul 54).

32 – În timp ce noțiunea în versiunea în limba engleză a Directivei 2006/112 ar putea fi ambiguă în ceea ce privește acest aspect, alte versiuni lingvistice ale acestei directive sunt destul de clare: de exemplu, în limba daneză („*sportsfaciliteter*”), în limba germană („*Sportanlagen*”), în limba spaniolă („*instalaciones deportivas*”), în limba franceză („*installations sportives*”), în limba italiană („*impianti sportivi*”), în limba neerlandeză („*sportaccomodaties*”), în limba portugheză („*instalações desportivas*”), în limba română („*instalațiilor sportive*”) și în limba suedeză („*sportanläggningar*”).

33 – A se vedea Swinkels, J. J. P., „Sports under UE VAT”, *International VAT Monitor*, 2 iulie 2010, nr. 4, p. 280 și 281.

34 – În acest sens, a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 martie 2012, *Comisia/Franța* (C-596/10, EU:C:2012:130, punctul 55).

35 – Acest element trebuie să fie apreciat din perspectiva consumatorului mediu, care va trebui identificat pe baza unor elemente obiective. Faptul că anumiți clienți individuali pot avea un punct de vedere diferit este irelevant. În acest sens, a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, *Msto Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, punctele 33 și 35).