

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-432 din 2015, Pavlína Bařtová, Punerea la dispoziția unui organizator de concursuri ecvestre a unui cal și activitatea economică în sfera TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

10 noiembrie 2016

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Noțiunea «prestare de servicii efectuată cu titlu oneros» – Punerea unui cal la dispoziția unui organizator de curse hipice de către o persoană impozabilă – Evaluarea contraprestației – Dreptul de deducere a cheltuielilor legate de pregătirea pentru curse a cailor aparținând unei persoane impozabile – Cheltuieli generale legate de ansamblul activității economice – Punctul 14 din anexa III – Cota redusă de TVA aplicabilă drepturilor de utilizare a instalațiilor sportive – Aplicabilitate la exploatarea unor grajduri pentru cai de curse – Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente”

În cauza C-432/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 23 iulie 2015, primită de Curte la 7 august 2015, în procedura

Odvolací finanční ředitelství

împotriva

Pavlína Bařtová,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász, C. Vajda, doamna K. Jürimäe (raportor) și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlácil și de T. Müller, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de Z. Malůšková și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 iunie 2016,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 98, precum și a punctului 14 din anexa III la 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Odvolací finanční ředitelství (Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor, Republica Cehă), pe de o parte, și doamna Pavlína Baštová, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru serviciul „exploatarea unui grajd pentru cai de curse” prestat de aceasta din urmă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„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;

[...]”

5 Conform articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

6 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

7 Conform articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA:

„(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.

[...]”

8 Conform articolului 167 din Directiva TVA:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

9 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

10 Articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Pro rata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.”

11 Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii care pot face obiectul cotelor reduse vizate la articolul 98 din Directiva TVA este inclusă în anexa III la această directivă. Punctul 14 al acestei anexe menționează „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive”.

Dreptul ceh

12 Conform articolului 47 alineatul (4) din zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind TVA-ul):

„În cazul serviciilor, se aplică cota standard a taxei, cu excepția unor dispoziții contrare. În cazul serviciilor menționate în anexa 2, se aplică prima cotă redusă a taxei.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

13 Anexa 2 la această lege include o listă a serviciilor cărora li se aplică prima cotă redusă a taxei, printre altele, serviciul „utilizarea de instalații sportive acoperite și în aer liber în scopul desfășurării unor activități sportive”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Doamna Baštová este persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru desfășurarea unei activități economice care constă în exploatarea unor grajduri pentru cai de curse cu o capacitate de 25 de locuri, în care crește și antrenează propriii cai de curse, precum și cailor altor proprietari, care i-au fost încredințați pentru a fi pregătiți pentru curse. Pe lângă cailor de curse, doamna Baštová avea în grajd și doi cai pe care îi folosea pentru agroturism și pentru antrenarea cailor tineri, precum și iepe de reproducție și mânji, pentru care reclamanta se aștepta să obțină venituri pe viitor din participarea la curse sau din vânzarea lor.

15 În cadrul acestei activități, doamna Baštová obține două tipuri de venituri care fac obiectul litigiului principal. Primul tip constă în remunerații și în premii obținute ca urmare a locului ocupat de propriii cai în clasamentul de sosire al curselor și în procentaje din premii obținute în calitate de antrenor pentru locul ocupat de cailor aparținând altor proprietari în clasamentul de sosire al curselor. Al doilea tip de venit provine din exploatarea unor grajduri pentru cai de curse și constă în plăți efectuate de proprietarii de cai pentru antrenarea acestora în vederea participării lor la curse, precum și cu titlul de cheltuieli cu adăpostirea și cu hrănirea acestora.

16 În declarația sa fiscală pentru cel de al patrulea trimestru al anului 2010, doamna Baštová a susținut că are dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat în amonte pentru prestațiile și pentru cheltuielile următoare, și anume taxele de înscriere și de participare și taxele pentru asistență în timpul curselor, achiziționarea consumabilelor pentru cai, hrănirea lor și echipamentul de călărie, serviciile veterinare și medicamentele pentru cai, consumul de energie electrică în grajduri, consumul de combustibil pentru transport, achiziționarea unor greble rotative pentru producția de fân și de nutreț, precum și a unui echipament de tracțiune și serviciile de consultanță în legătură cu administrarea grajdurilor. Prestațiile achiziționate vizau atât cailor săi, cât și cailor aparținând altor proprietari.

17 Pe de altă parte, în aceeași declarație fiscală, doamna Baštová a declarat TVA-ul în aval la cota redusă de 10 % pentru serviciul „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse” pe care îl prestase proprietarilor de cai terți.

18 În decizia de impunere din 26 septembrie 2011, Finanční úřad d’Ostrov (administrația fiscală din Ostrov, Republica Cehă) nu a acceptat cererea doamnei Baštová de deducere integrală a TVA-ului pentru motivul că aceasta a utilizat o parte din prestațiile impozabile achiziționate pentru participarea propriilor cai la curse, fapt care, din punctul de vedere al administrației fiscale din Ostrov, nu constituia o operațiune impozabilă care dă dreptul de deducere a taxei. În plus, administrația fiscală nu a fost de acord cu aplicarea cotei reduse de TVA pentru serviciul „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse”.

19 Sesizată în apel de doamna Baštová, Finanční ředitelství v Plzni (Direcția fiscală din Plzeň, Republica Cehă), prin decizia din 6 iunie 2012, a reformat decizia administrației fiscale din Ostrov, considerând că doamna Baštová are dreptul la deducerea TVA-ului pentru vânzarea propriilor cai, pentru prestarea de servicii de publicitate și pentru agroturism. Direcția fiscală i-a recunoscut de asemenea acesteia dreptul la deducerea TVA-ului aferent procentajelor percepute în calitate de antrenor din premiile în bani primite drept recompensă pentru locul ocupat de cailor aparținând altor proprietari în clasamentul de sosire al curselor. Cu toate acestea, la fel ca administrația fiscală din

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Ostrov, Direcția fiscală din Plzeň nu a acceptat cererea doamnei Baštová de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile legate de participarea propriilor cai la curse.

20 În măsura în care doamna Baštová a desfășurat, în perioada fiscală în discuție, activități economice dintre care numai unele dădeau naștere dreptului de deducere, aceasta ar avea dreptul doar la o deducere parțială a taxei. Pe de altă parte, Direcția fiscală din Plzeň a urmat avizul administrației fiscale din Ostrov potrivit căruia serviciului „exploatarea unor grajduri pentru cai de curse” trebuie să i se aplice cota standard de TVA.

21 Doamna Baštová a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Krajský soud v Plzni (Curtea de Apel din Plzeň, Republica Cehă), care prin Hotărârea din 6 noiembrie 2013, a considerat, printre altele, în ceea ce privește premiile primite ca urmare a locului ocupat de un cal în clasamentul de sosire al unei curse, că proprietarul unui cal furnizează organizatorului cursei un serviciu cu titlu oneros și că este vorba, așadar, de o operațiune impozabilă. Prin urmare, dreptul de deducere al acesteia nu ar fi trebuit redus.

22 Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor a formulat recurs în fața instanței de trimitere.

23 Instanța de trimitere consideră, pe de o parte, că pentru a stabili dacă doamna Baštová avea dreptul la deducerea integrală a TVA-ului, este indispensabil să se stabilească dacă punerea la dispoziția organizatorului unei curse a unui cal de către proprietarul său trebuie să fie considerată un serviciu efectuat cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. În cazul unui răspuns negativ, se ridică problema dacă această împrejurare reprezintă în sine un motiv pentru reducerea deducerii TVA-ului achitat în amonte sau dacă cheltuielile aferente serviciilor în cauză sunt incluse în cheltuielile generale asociate activității economice a persoanei impozabile. În cazul în care Curtea ar răspunde că pregătirea și participarea cailor la curse constituie o componentă a activității economice globale a doamnei Baštová, ar rămâne să se stabilească tratamentul rezervat sumei percepute de proprietarul calului cu titlu de premiu în funcție de locul ocupat de cal în clasamentul de sosire al cursei. Instanța de trimitere urmărește să afle, printre altele, dacă această sumă trebuie să fie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului achitat în aval ori dacă ea constituie un venit fără nicio incidență asupra bazei de impozitare.

24 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă serviciul „exploatarea unui grajd pentru cai de curse” trebuie să fie supus în ansamblul său cotei standard de TVA sau este inclus în noțiunea „utilizarea de instalații sportive” care poate face obiectul unei cote reduse a taxei în temeiul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA. În acest cadru, este necesar să se verifice dacă prestațiile referitoare la exploatarea unui grajd pentru cai de curse, și anume, în special, antrenarea cailor, utilizarea de instalații sportive, adăpostirea, hrănirea și celelalte îngrijiri acordate cailor, trebuie să fie considerate o operațiune unică în scopuri de TVA și să fie supuse unui regim fiscal comun. Apreciind că nu există nicio îndoială cu privire la caracterul unic al acestor prestații, instanța de trimitere urmărește să afle, în schimb, care sunt criteriile pe baza cărora ar putea stabili dacă elementele unei prestații se află într-un raport de echivalență sau într-un raport între o prestație principală și o prestație accesorie.

25 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1 a) 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și, în consecință, o operațiune supusă TVA-ului?

b) În cazul unui răspuns afirmativ, premiul în bani obținut în urma cursei (pe care însă nu îl câștigă toți caii care participă la cursă) sau achiziția serviciului obținut 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?

c) În cazul unui răspuns negativ, această împrejurare în sine reprezintă un motiv pentru reducerea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru prestările impozabile achiziționate și utilizate pentru pregătirea cailor de curse ai crescătorului/antrenorului sau participarea unui cal la cursă trebuie să fie considerată o componentă a activității economice a unei persoane care se ocupă cu creșterea și cu antrenarea propriilor cai de curse și a cailor altor proprietari, iar cheltuielile legate de creșterea și de participarea propriilor cai la curse 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?

2 a) Dacă, în scopuri de TVA, este necesar să se considere că mai multe prestări 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?

b) Articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune includerii unei prestări de servicii în categoria prestărilor cărora li se aplică o cotă redusă de TVA dacă prestarea respectivă este compusă din două prestări parțiale care, în scopuri de TVA, trebuie să fie considerate o prestare unică, iar respectivele prestări 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?

c) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare litera b), 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?

d) Dacă aplicarea unei cote reduse de TVA nu este exclusă pe baza răspunsului la a doua întrebare litera c), includerea în categoria căreia i 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 stabulație, în hrănire și în alte îngrijiri pentru cai? Toate aceste servicii parțiale trebuie, în scopuri de TVA, să fie considerate un întreg supus aceluiași tratament fiscal?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare literele a) și b)

26 Prin intermediul primei întrebări literele a) și b), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

punerea la dispoziția organizatorului unei curse a unui cal de către proprietarul său, persoană impozabilă în scopuri de TVA, pentru participarea calului la curse constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții. Instanța de trimitere ridică în special problema dacă premiul în bani primit ca urmare a locului ocupat de cal în clasamentul de sosire al cursei hipice sau serviciul obținut constând în posibilitatea înscrierii calului la această cursă constituie o contraprestație a unei astfel de prestări de servicii.

27 Mai întâi, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA care definește domeniul de aplicare al TVA-ului, „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros” este supusă TVA-ului.

28 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, posibilitatea de a califica o prestare de servicii drept „operațiune cu titlu oneros” presupune numai existența unei legături directe între această prestație și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea printre altele Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 32).

29 În continuare, reiese din jurisprudența Curții că tocmai caracterul incert al înseși existenței unei retribuții este de natură să întrerupă legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și plata primită eventual (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 19, și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 43).

30 Ținând seama de natura analizei care trebuie efectuată și astfel cum Curtea a statuat deja, revine instanței naționale competența de a califica activitățile în discuție în litigiul principal în raport cu criteriile formulate de Curte (a se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 33 și jurisprudența citată).

31 În sfârșit, după cum a arătat avocatul general la punctul 32 din concluzii, activitățile sportive și în special participarea la competiții sportive pot implica prestarea mai multor servicii distincte, dar strâns legate între ele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2000, Deliège, C-51/96 și C-191/97, EU:C:2000:199, punctul 56).

32 Reiese din decizia de trimitere că, prin permisiunea acordată proprietarilor de cai de a-i înscrie pe aceștia din urmă în cursă, organizatorul unei curse hipice le furnizează acestora un serviciu care determină plata unor taxe de înscriere și de participare.

33 Se ridică problema, în schimb, dacă „punerea la dispoziția” organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său, persoană impozabilă în scopuri de TVA, constituie de asemenea o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros care poate avea drept contraprestație fie premiul în bani câștigat eventual ca urmare a locului ocupat de cal în clasamentul de sosire al cursei, fie serviciul furnizat de organizatorul cursei și care constă în permisiunea acordată pentru participarea calului la cursă, ori o altă retribuție.

34 Trebuie arătat că, potrivit indicațiilor care figurează în dosarul prezentat Curții, această „punere la dispoziție” corespunde de fapt participării calului la o cursă hipică în schimbul căreia proprietarul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

acestui plătește taxe de înscriere și de participare, după cum reiese din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre.

35 În această privință, în primul rând, este necesar să se considere că, în principiu, punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său nu poate avea drept contraprestație efectivă serviciul furnizat de organizatorul cursei constând în permisiunea acordată proprietarului de a-și înscrie calul în cursă. Astfel, pe de o parte, acest serviciu este remunerat prin plata de către proprietarul calului a taxelor de înscriere și de participare ce reflectă contravaloarea efectivă a participării calului la cursă. Pe de altă parte, deși proprietarul calului putea obține eventual un avantaj economic din participarea calului la cursă, datorită creșterii valorii calului în urma premiilor câștigate sau datorită publicității de care se bucură calul în urma acestei participări, este necesar să se sublinieze că acest avantaj economic este nesigur și greu de cuantificat, din moment ce depinde de rezultatul cursei. Acest avantaj economic nu poate fi, așadar, luat în considerare pentru a stabili contravaloarea efectivă a respectivei puneri la dispoziție, în temeiul jurisprudenței amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre.

36 În al doilea rând, în cazul în care punerea la dispoziție a unui cal în scopul participării acestuia la o cursă hipică nu determină plata nici a unei taxe de participare, nici a altei remunerații directe și în care numai proprietarii cailor care au ocupat locuri fruntașe în clasamentul de sosire al cursei primesc un premiu în bani, nu se poate considera că punerea la dispoziție a calului dă naștere unei contraprestații efective.

37 Astfel, în acest caz, pe de o parte, nu însăși punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său determină acordarea unui premiu în bani, ci obținerea unui anumit rezultat la finalul cursei, și anume ocuparea unui loc bun în clasament. Chiar dacă organizatorul unei curse s-ar fi angajat să acorde un astfel de premiu al cărui quantum ar fi stabilit și cunoscut în prealabil, nu este mai puțin adevărat că obținerea premiului este condiționată astfel de o performanță deosebită și supusă unui anumit hazard. Or, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre, hazardul exclude existența unei legături directe între punerea la dispoziție a unui cal și obținerea unui premiu în bani.

38 Pe de altă parte, o soluție contrară, care ar consta în calificarea premiului în bani câștigat eventual drept contraprestație efectivă a punerii la dispoziția organizatorului unei curse a unui cal de către proprietarul său, ar însemna să se condiționeze calificarea respectivei puneri la dispoziție drept operațiune impozabilă de rezultatul obținut de cal la finalul cursei, contrar jurisprudenței constante a Curții, potrivit căreia noțiunea „prestare de servicii” are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză (a se vedea Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 41 și jurisprudența citată).

39 În al treilea rând, cu toate acestea, în ipoteza în care simpla participare a calului la cursa hipică ar da naștere unei contraprestații directe prin plata, de către organizatorul cursei, a unei taxe de participare, independent de ocuparea unui loc bun în clasamentul cursei de către calul în cauză, punerea la dispoziție a calului respectiv de către proprietarul său poate fi calificată drept „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Astfel, într-un asemenea caz, după cum a arătat avocatul general la punctul 35 din concluzii, plata efectuată de organizatorul cursei proprietarului calului constituie contraprestația directă a serviciului furnizat de acesta din urmă celui dintâi, prin faptul că a fost de acord cu participarea calului său la cursă.

40 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar să se răspundă la prima întrebare literalele a) și b) că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său, persoană impozabilă în scopuri de TVA, pentru participarea calului în cauză la această cursă, în ipoteza în care aceasta nu ar da naștere plății unei taxe de participare sau altei remunerații directe și în care numai proprietarii cailor care au ocupat locuri frunțase în clasamentul de sosire al cursei primesc un premiu în bani, eventual stabilit în prealabil. În schimb, o astfel de punere la dispoziție a unui cal constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în ipoteza în care aceasta dă naștere plății unei remunerații de către organizator, indiferent de locul ocupat de calul în cauză în clasamentul de sosire al cursei.

Cu privire la prima întrebare litera c)

41 Prin intermediul primei întrebări litera c), instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă, în ipoteza în care punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său, persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, această directivă trebuie interpretată în sensul că dă naștere totuși dreptului la deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru prestațiile referitoare la pregătirea și la participarea la cursele hipice ale cailor aparținând persoanei impozabile, care se ocupă cu creșterea și de antrenarea propriilor cai de curse și a cailor altor proprietari, pentru motivul că cheltuielile aferente acestor prestații sunt incluse în cheltuielile generale asociate activității sale economice. Instanța de trimitere ridică, pe de altă parte, problema dacă nașterea unui astfel de drept determină includerea în baza de impozitare a TVA-ului a premiului în bani câștigat eventual de persoana impozabilă ca urmare a locului ocupat de caii săi în clasamentul de sosire al unei curse hipice.

42 Trebuie amintit că regimul de deduceri instituit prin Directiva TVA vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 19, și Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 22).

43 În această privință, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 24, și Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 19). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 30, și Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 19).

44 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale respectivei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

acest sens în special Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 31, și Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 20).

45 În plus, împrejurarea că determinarea legăturii directe și imediate care există între o prestare de servicii și ansamblul activității economice taxabile trebuie să se facă în funcție de conținutul obiectiv al acestei prestări de servicii nu exclude posibilitatea de a se ține seama de cauza exclusivă a operațiunii în cauză, trebuind să se considere că aceasta din urmă constituie un criteriu de determinare a conținutului obiectiv. Din moment ce s-a stabilit că o operațiune nu a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale unei persoane impozabile, nu se poate considera că această operațiune are o legătură directă și imediată cu aceste activități în sensul jurisprudenței Curții, chiar dacă această operațiune ar fi, în raport cu conținutul său obiectiv, supusă TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 29).

46 În cadrul aprecierii criteriului legăturii directe și imediate cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, care revine administrațiilor fiscale și instanțelor naționale, este obligația acestora să ia în considerare toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 25) și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 22).

47 Din cererea de decizie preliminară reiese că activitatea economică desfășurată de doamna Baštová constă în exploatarea unor grajduri pentru cai de curse, în care aceasta în special crește și antrenează propriii cai de curse, precum și caii altor proprietari. Caii aceștia ar fi destinați vânzării și/sau ar juca un rol în antrenament sau în agroturism. În plus, acești cai ar participa la curse hipice.

48 Desigur, creșterea și antrenarea cailor aparținând unei persoane care exploatează grajduri pentru cai de curse și participarea acestora la curse hipice pot să prezinte, ca atare, o legătură cu o astfel de activitate economică. Cu toate acestea, ținând cont de jurisprudența citată la punctul 44 din prezenta hotărâre, această constatare nu poate fi suficientă pentru a justifica nașterea unui drept de deducere, ea impunând existența unei legături directe și imediate între cheltuielile efectuate pentru fiecare dintre operațiunile legate de pregătirea și de participarea acestor cai la curse, pe de o parte, și ansamblul acestei activități economice, pe de altă parte.

49 Pentru a aprecia existența unei astfel de legături, este de competența instanței de trimitere să verifice în special dacă cei cai aparținând persoanei care exploatează grajduri pentru cai de curse sunt efectiv destinați vânzării sau dacă participarea acestora la curse hipice este, din punct de vedere obiectiv, un mijloc de a promova activitatea economică a acestor grajduri. În acest caz, cheltuielile efectuate în scopul pregătirii și al participării acestor cai la cursele hipice prezintă o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice constând în exploatarea unor astfel de grajduri. Astfel, pe de o parte, este cert că prețul de vânzare al unui cal de curse este în funcție de nivelul de pregătire pentru curse și de experiența și chiar de faima eventual dobândite în urma participării la curse. Pe de altă parte, succesele dobândite de caii aceștia cu ocazia curselor pot să aducă persoanei care exploatează grajdurile faimă, publicitate sau vizibilitate sporite de natură să influențeze prețul serviciilor aceștia de antrenare a cailor aparținând altor persoane, verificarea acestor aspecte fiind de competența instanței de trimitere.

50 În schimb, nu este relevantă pentru această apreciere împrejurarea că operațiunile legate de pregătirea și de participarea la cursele hipice ale cailor aparținând persoanei care exploatează grajdurile i-ar permite aceștia ameliorarea și dezvoltarea metodelor de antrenament, ale hranei și ale îngrijirilor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

acordate cailor și, astfel, ale serviciilor furnizate în beneficiul proprietarilor terți. Astfel, o asemenea împrejurare reflectă numai o legătură indirectă între operațiunile respective și activitatea economică în cauză în acțiunea principală menționată la punctul 47 de mai sus.

51 În plus, dacă operațiunile legate de pregătirea și de participarea la cursele hipice ale cailor aparținând persoanei care exploatează grajdurile vizează să promoveze interesele private ale persoanei în cauză, aceste operațiuni nu pot fi considerate ca având o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice constând în exploatarea unor astfel de grajduri.

52 Rezultă că, potrivit articolului 167 și articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, există în beneficiul unei persoane care se găsește într-o situație similară celei a doamnei Baštová un drept de deducere integrală a TVA-ului aplicat cheltuielilor efectuate pentru pregătirea și pentru participarea la curse ale cailor acesteia atunci când caii respectivi sunt efectiv destinați vânzării sau când această participare este, din punct de vedere obiectiv, un mijloc de a promova activitatea economică a grajdurilor exploatare. În schimb, nu se naște niciun drept de deducere a TVA-ului aplicat cheltuielilor efectuate pentru pregătirea și pentru participarea la curse ale cailor aparținând persoanei impozabile dacă acești cai nu sunt efectiv destinați vânzării, dacă participarea nu este, din punct de vedere obiectiv, un mijloc de a promova activitatea economică a grajdurilor exploatare și dacă aceste cheltuieli nu servesc nicio altă activitate a persoanei impozabile care ar avea legătură cu activitatea economică a acesteia, verificarea acestor aspecte fiind de competența instanței de trimitere.

53 Astfel, este cert că dacă o persoană impozabilă efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, conform articolului 173 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, respectiva persoană poate deduce numai partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 37, și Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 37).

54 În sfârșit, trebuie precizat că concluziile desprinse pe baza aprecierii vizate la punctele 44-52 din prezenta hotărâre nu afectează chestiunea distinctă a includerii în baza de impozitare, a premiului în bani câștigat eventual de proprietarul calului, persoană impozabilă în scopuri de TVA, care depinde de calificarea premiului în cauză drept „contrapartida unei prestări de servicii”. Astfel, din articolul 73 din Directiva TVA reiese că, în cazul prestărilor de servicii precum cele în cauză în acțiunea principală, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de prestator în schimbul prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul prestării. Or, din considerațiile care figurează la punctele 36-38 din prezenta hotărâre reiese că premiul eventual câștigat de un cal aparținând persoanei impozabile nu poate fi calificat drept contraprestație efectivă a punerii sale la dispoziția organizatorului unei curse hipice de către proprietarul său.

55 În lumina considerațiilor de mai sus, este necesar să se răspundă la prima întrebare litera c):

– Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cadrul operațiunilor referitoare la pregătirea și la participarea la cursele hipice ale cailor aparținând persoanei impozabile, care crește și antrenează propriii cai de curse, precum și caii proprietarilor terți, ia naștere pentru motivul că cheltuielile aferente acestor operațiuni sunt incluse în cheltuielile generale asociate activității economice a acesteia, cu condiția ca cheltuielile efectuate pentru fiecare dintre operațiunile în cauză să prezinte o legătură directă și imediată cu ansamblul acestei activități. Această situație se regăsește dacă costurile astfel ocazionate sunt aferente cailor de curse efectiv destinați vânzării sau dacă participarea cailor în cauză la curse este, din punct de vedere

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

obiectiv, un mijloc de a promova activitatea economică, verificarea acestor aspecte fiind de competența instanței de trimitere.

– În ipoteza în care un astfel de drept de deducere există, premiul în bani eventual câștigat de persoana impozabilă ca urmare a locului ocupat de unul dintre caii săi în clasamentul de sosire al unei curse hipice nu trebuie inclus în baza de impozitare a TVA-ului.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii complexă unică, alcătuită din mai multe elemente care au legătură în special cu antrenarea cailor, cu utilizarea de instalații sportive, cu adăpostirea cailor în grajduri, cu hrănirea și cu celelalte îngrijiri acordate cailor, poate fi supusă unei cote reduse de TVA.

57 În primul rând, trebuie precizat domeniul de aplicare al articolului 98 din Directiva TVA și al punctului 14 din anexa III la Directiva TVA.

58 În această privință, din articolul 98 din Directiva TVA reiese că aplicarea uneia sau a două cote reduse este o posibilitate recunoscută statelor membre, prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. În plus, potrivit acestei dispoziții, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă.

59 Cu privire la interpretarea acestei anexe, pe de o parte, trebuie amintit că dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 1995, Oude Luttikhuis și alții, C-399/93, EU:C:1995:434, punctul 23, precum și Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 35).

60 Pe de altă parte, noțiunile folosite în anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în conformitate cu sensul obișnuit al termenilor respectivi (a se vedea Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Polonia, C-678/13, nepublicată, EU:C:2015:358, punctul 46).

61 În speță, din cuprinsul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA rezultă că acesta permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA „drepturilor de utilizare a instalațiilor sportive”.

62 Din termenii „drepturi de utilizare” reiese că este posibilă aplicarea unei cote reduse dacă utilizarea este realizată de un proprietar terț, și nu de persoana impozabilă care exploatează instalațiile sportive în cauză în interes propriu.

63 Noțiunea „utilizare a instalațiilor sportive” se referă la prestațiile legate de practicarea sportului și a educației fizice, fiind necesar ca acestea, în măsura posibilului, să fie luate în considerare în ansamblul lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punctul 26, și Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 25).

64 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 56-59 din concluzii, posibilitatea de a supune drepturile de utilizare a instalațiilor sportive unei cote reduse urmărește în esență să promoveze practicarea activităților sportive și să le facă pe acestea din urmă mai accesibile particularilor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

65 Prin urmare, noțiunea „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” trebuie înțeleasă în sensul că se referă atât la drepturile de utilizare a instalațiilor destinate practicării sportului și educației fizice, cât și la utilizarea lor în acest scop.

66 Rezultă că, dacă prestările de servicii legate de utilizarea instalațiilor necesare practicării sporturilor ecvestre pot intra sub incidența punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, această situație nu s-ar regăsi în cazul unor prestații legate de utilizarea instalațiilor destinate șederii pasive a cailor în grajduri, de hrănirea sau de îngrijirile acordate acestora și nici a spațiilor de odihnă sau de depozitare.

67 Este de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă elementul constând în utilizarea de instalații sportive al prestării de servicii în cauză în acțiunea principală, în sensul pe care îl conferă acestuia contractele încheiate între doamna Baștová și proprietarii cailor, corespunde acestei definiții. În lipsa unei concordanțe între sensul pe care contractele în cauză îl conferă acestui element și „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” în sensul punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, prestația respectivă nu poate face în niciun caz obiectul unei cote reduse de TVA în temeiul punctului 14 menționat.

68 În al doilea rând și în ipoteza în care instanța de trimitere ar considera, la sfârșitul acestei aprecieri, că acest element, constând în utilizarea instalațiilor sportive, poate face obiectul unei cote reduse de TVA, pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Levob Verzekeringen* și *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 20, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 14).

69 Cu toate acestea, din jurisprudența Curții reiese că, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel în mod individual la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (a se vedea Hotărârea din 2 decembrie 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 23 și jurisprudența citată).

70 Este vorba despre o operațiune unică în special atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Levob Verzekeringen* și *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 22, precum și Hotărârea din 29 martie 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 23).

71 Acest lucru este valabil de asemenea când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, unul sau mai multe elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal cu prestația principală. O prestație este considerată accesorie unei prestații principale în special atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (a se vedea Hotărârea din 25 februarie 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 30, și Hotărârea din 21 februarie 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 52).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

72 Dacă nu este posibil să se stabilească, printre elementele care alcătuiesc prestația complexă unică, un element principal și unul sau mai multe elemente accesorii, elementele care alcătuiesc această prestație trebuie considerate ca aflându-se într-un raport de echivalență.

73 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă această situație se regăsește în speță, având în vedere, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, importanța calitativă, iar nu doar cantitativă, a elementelor relevante. Cu toate acestea, Curtea poate să furnizeze acesteia toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 23, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 33).

74 În speță, instanța de trimitere indică în mod clar că prestarea de servicii în cauză în acțiunea principală, astfel cum reiese din contractele încheiate între doamna Baštová și proprietarii cailor, și care este alcătuită din trei elemente, și anume antrenarea cailor, utilizarea instalațiilor sportive, precum și adăpostirea cailor în grajduri, hrănirea și alte îngrijiri acordate cailor, constituie o prestație complexă unică. O asemenea concluzie se impune, astfel, în cazul în care cocontractanții urmăresc în realitate o combinație între cele trei elemente pe care le conține această prestație, în cadrul căreia utilizarea instalațiilor sportive este necesară în mod obiectiv pentru antrenarea cailor de curse și în care prestațiile legate de adăpostirea, de hrănirea și de îngrijirea cailor sunt, în principal, destinate să însoțească și să faciliteze antrenarea cailor și utilizarea instalațiilor sportive.

75 Astfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, se pare că în esență reiese din elementele conținute în decizia de trimitere că serviciile de antrenare și de utilizare a instalațiilor sportive constituie două elemente ale acestei prestații complexe care au, în ceea ce privește obiectivul acesteia, o importanță egală, în timp ce prestațiile legate de adăpostirea, de hrănirea și de îngrijirea cailor au caracter accesoriu în raport cu aceste două elemente. În măsura în care numai utilizarea instalațiilor sportive face obiectul cotei reduse prevăzute la articolul 98 din această directivă coroborat cu punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, această cotă redusă nu poate fi aplicată prestației complexe unice în cauză în acțiunea principală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punctele 41-43).

76 Dacă, în schimb, instanța de trimitere ar ajunge, pe baza situației de fapt în cauză în acțiunea principală și în special având în vedere contractele încheiate între doamna Baštová și proprietarii cailor, la concluzia că antrenarea cailor constituie elementul principal al prestației complexe unice, s-ar impune aceeași concluzie, iar prestația în cauză nu ar mai fi supusă cotei reduse, în aplicarea articolului 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă.

77 În lumina considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii complexă unică, alcătuită din mai multe elemente care au legătură în special cu antrenarea cailor, cu utilizarea instalațiilor sportive, cu adăpostirea cailor în grajduri, cu hrănirea și cu alte îngrijiri acordate cailor, nu poate fi supusă unei cote reduse de TVA atunci când utilizarea instalațiilor sportive în sensul punctului 14 din anexa III la această directivă și antrenarea cailor constituie două elemente echivalente ale acestei prestații complexe sau atunci când antrenarea cailor constituie elementul principal al prestației în cauză, aprecierea acestor aspecte fiind de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

78 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către proprietarul său, persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pentru participarea calului în cauză la această cursă, în ipoteza în care aceasta nu ar da naștere plății unei taxe de participare sau altei remunerații directe și în care numai proprietarii cailor care au ocupat locuri fruntașe în clasamentul de sosire al cursei primesc un premiu în bani, eventual stabilit în prealabil. În schimb, o astfel de punere la dispoziție a unui cal constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în ipoteza în care aceasta dă naștere plății unei remunerații de către organizator, indiferent de locul ocupat de calul în cauză în clasamentul de sosire al cursei.**

2) **Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte în cadrul operațiunilor referitoare la pregătirea și la participarea la curse hipice ale cailor aparținând persoanei impozabile, care crește și antrenează propriii cai de curse, precum și cailor proprietarilor terți, ia naștere pentru motivul că cheltuielile aferente acestor operațiuni sunt incluse în cheltuielile generale asociate activității economice a acesteia, cu condiția ca cheltuielile efectuate pentru fiecare dintre operațiunile în cauză să prezinte o legătură directă și imediată cu ansamblul acestei activități. Această situație se regăsește dacă costurile astfel ocazionate sunt aferente cailor de curse efectiv destinați vânzării sau dacă participarea cailor în cauză la curse este, din punct de vedere obiectiv, un mijloc de a promova activitatea economică, verificarea acestor aspecte fiind de competența instanței de trimitere.**

În ipoteza în care un astfel de drept de deducere există, premiul în bani eventual câștigat de persoana impozabilă ca urmare a locului ocupat de unul dintre cailor săi în clasamentul de sosire al unei curse hipice nu trebuie inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

3) **Articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii complexă unică, alcătuită din mai multe elemente care au legătură în special cu antrenarea cailor, cu utilizarea instalațiilor sportive, cu adăpostirea cailor în grajduri, cu hrănirea și cu alte îngrijiri acordate cailor, nu poate fi supusă unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată atunci când utilizarea instalațiilor sportive în sensul punctului 14 din anexa III la această directivă și antrenarea cailor constituie două elemente echivalente ale acestei prestații complexe sau atunci când antrenarea cailor constituie elementul principal al prestației în cauză, aprecierea acestor aspecte fiind de competența instanței d**