Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NILS WAHL
présentées le 14 juin 2016 [1]

Affaire C-432/15

Odvolací finanční ředitelství
contre
Pavlína Baštová

[demande de décision préjudicielle formée par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque)]

«Fiscalité — TVA — Directive 2006/112/CE — Définition de "prestations de services à titre onéreux" — Courses hippiques — Prix en argent — Déduction de la TVA payée en amont — Exploitation d'une écurie de course — Utilisation d'installations sportives»

1. Sur un ton provocateur, George Orwell écrivait que, pratiqué sérieusement, le sport est indissociable du « mépris de toute règle » [2]. Tout au contraire, la fiscalité des activités économiques figure parmi les domaines les plus réglementés, et pas uniquement dans l'Union européenne. Par conséquent, tout au moins lorsqu'ils introduisent leurs déclarations d'impôts et qu'ils effectuent les versements correspondants à l'État, les sportifs sont tenus de respecter l'ensemble des règles qui leur sont applicables.

2. La présente affaire soulève un certain nombre de questions sur l'applicabilité du régime de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») aux activités économiques qui consistent en des activités sportives ou qui sont liées à celles-ci, telles que les courses hippiques, ou qui comportent l'utilisation d'installations sportives.

I – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

3. L'article 2 de la directive 2006/112/CE [3] (ci-après la « directive TVA ») dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[…]

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

1 — Langue originale : l'anglais.

2 — « The Sporting Spirit », *The London Tribune*, décembre 1945.

3 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

[…] »

4. L'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens ».

5. L'article 98 de la directive TVA dispose :

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

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

[…] »

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

B – Le droit national

7. L'article 2, paragraphe 1, du zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (loi nº 235/2004 relative à la TVA, ci-après la « loi sur la TVA »), dans sa version applicable à la période fiscale en cause, prévoit que sont notamment considérées comme des opérations imposables « les prestations de services effectuées à titre onéreux en République tchèque par un assujetti dans le cadre d'une activité économique ».

8. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la loi sur la TVA, on entend par rémunération, « le paiement en espèces ou par des moyens de paiement remplaçant la monnaie, ou la fourniture d'une prestation en nature ».

9. Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, on entend par activité économique, « l'activité systématique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités minières, agricoles, ainsi que les activités systématiques exercées en application de dispositions particulières […] Est également considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des bénéfices dans la mesure où ce bien est exploité de manière permanente. […] ».

10. L'article 14, paragraphe 1, de la loi sur la TVA définit la prestation de services comme « toutes les activités qui ne sont pas une livraison de biens ou un transfert d'immeuble. Par prestation de services, on entend également a) un transfert de droits, b) la fourniture d'un droit d'utiliser une chose ou un droit ou une autre valeur patrimonialement exploitable, c) la naissance et la disparition d'une servitude, d) une obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation »

11. En vertu de l'article 72, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, un assujetti est en droit de déduire la taxe dans la mesure où il utilise une prestation ou un bien imposable acquis pour les besoins de son activité économique.

12. L'article 47, paragraphe 4, dispose que les services « sont soumis au taux de TVA normal, sauf dispositions contraires de la loi. Les services visés à l'annexe 2 sont soumis à un taux réduit ».

13. L'annexe 2 de la loi sur la TVA inclut notamment le service d'« utilisation d'installations sportives couvertes et non couvertes en vue de l'exercice d'activités sportives ».

II – Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et les questions préjudicielles

14. M[me] Pavlína Baštová est une personne enregistrée en tant qu'assujettie à la TVA. Elle exerce notamment des activités dans le domaine de l'élevage et de l'entraînement de chevaux de course. Les écuries utilisées à cet effet étaient en partie occupées par ses propres chevaux et en partie par des chevaux appartenant à des tiers et qui lui avaient été confiés en vue de les préparer à des courses. Outre les chevaux de course, elle possédait également deux chevaux utilisés à des fins agrotouristiques et dans le cadre de l'entraînement de jeunes chevaux, ainsi que des poulinières et des poulains.

15. M[me] Baštová tiraient ses revenus en partie des prix remportés par ses propres chevaux ainsi que de la part des prix remportés par des chevaux appartenant à des tiers reçue à titre d'entraîneur. Une autre partie de ses revenus provenait des paiements perçus pour la préparation à la course de chevaux appartenant à des tiers.

16. Dans sa déclaration fiscale afférente au quatrième trimestre 2010, M[me] Baštová a fait valoir son droit à la déduction totale de la TVA au titre des opérations imposables fournies liées a) à la préparation de chevaux à des courses et à leur participation à celles-ci, y compris les dépenses liées aux droits d'inscription, les frais de déclaration et les frais d'assistance d'urgence lors des courses, b) à l'achat de consommables pour les chevaux, à leur alimentation et à l'équipement d'équitation, c) aux services vétérinaires et à l'achat de médicaments destinés aux chevaux, d) à la consommation d'électricité dans les écuries, e) à la consommation de carburant pour les déplacements, f) à l'achat d'andaineurs à rotor pour la production de foin et de fourrage et d'équipements pour tracteur, g) aux services de conseil relatifs à la gestion de l'écurie. Ces opérations imposables concernaient ses propres chevaux et les chevaux de tiers.

17. Dans la même déclaration fiscale, M[me] Baštová a déclaré la TVA en aval au taux réduit de 10 % au titre du service « exploitation d'une écurie de course » fourni aux tiers, propriétaires de chevaux.

18. Le Finanční úřad v Ostrově (administration fiscale d'Ostrov) n'a reconnu à la requérante ni le droit à déduire l'intégralité de la TVA ni l'application du taux de TVA réduit au service « exploitation d'une écurie de course ». M[me] Baštová a introduit un recours devant le Finanční ředitelství v Plzni (direction des finances de Plzeň), qui l'a partiellement accueilli. Cependant, celui-ci a refusé à M[me] Baštová le droit de déduire la TVA payée en amont pour le montant correspondant à la participation de ses propres chevaux à des courses, en estimant que l'engagement des chevaux de M[me] Baštová dans des compétitions ne constituait pas une opération imposable. En outre, il a rejeté l'application du taux de TVA réduit au service « exploitation d'une écurie de course ».

19. M[me] Baštová a contesté la décision du Finanční ředitelství v Plzni (direction des finances de Plzeň) et a saisi le Krajský soud v Plzni (cour régionale de Plzeň), qui lui a donné raison et a annulé ladite décision, renvoyant l'affaire à l'Odvolací finanční ředitelství (direction des finances compétente en matière de recours), lequel s'est pourvu en cassation devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) contre le jugement du Krajský soud v Plzni.

20. Nourrissant des doutes quant à l'interprétation des dispositions de la directive TVA, le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1.a) La mise à disposition d'un cheval par son propriétaire (qui est un assujetti) à l'organisateur d'une course de chevaux en vue de la participation dudit cheval à ladite course constitue-t-elle une prestation de service à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la [directive 2006/112], et donc une prestation soumise à la TVA ?

l.b) Dans l'affirmative, convient-il de considérer comme contrepartie le prix reçu au titre du classement à l'arrivée de la course (sachant que tous les chevaux participant à la course n'en reçoivent pas un) ou l'achat du service consistant en la possibilité de faire participer le cheval à la course, que fournit l'organisateur de la course au propriétaire du cheval, ou une autre contrepartie ?

1.c) Dans la négative, ce fait justifie-t-il par lui-même la réduction de la déduction de la TVA en amont appliquée sur les opérations imposables acquises en amont affectées à la préparation de ses propres chevaux pour les courses, ou convient-il de considérer la participation d'un cheval à une course comme un élément de l'activité économique de la personne qui élève et entraîne ses propres chevaux de course et ceux de tiers, et d'inclure les charges liées à l'élevage de ses propres chevaux et à leur participation aux courses dans les frais généraux relevant de l'activité économique de cette personne ? En cas de réponse affirmative à cette partie de la question, convient-il d'inclure le prix reçu au titre du classement à l'arrivée de la course dans la base d'imposition et d'appliquer la TVA en aval, ou s'agit-il d'un revenu dépourvu de toute incidence sur la base de la TVA ?

2.a) S'il convient, aux fins de la TVA, de considérer plusieurs éléments d'un service comme une prestation unique, quels sont les critères permettant de déterminer leurs rapports réciproques et donc de déterminer s'il s'agit de prestations équivalentes les unes par rapport aux autres ou de prestations ayant un caractère principal et accessoire ? Existe-t-il, entre ces critères, une hiérarchie en termes de rang et d'importance ?

2.b) Convient-il d'interpréter l'article 98 de la directive 2006/112 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée lu en combinaison avec l'annexe III de cette directive en ce sens qu'ils excluent l'application d'un taux réduit à un service si ce dernier comporte deux éléments qu'il convient, aux fins de la TVA, de considérer comme une prestation unique, et que, dans le même temps, ces prestations sont équivalentes l'une par rapport à l'autre, alors que l'une d'elles ne peut, de par sa nature, être rangée dans aucune des catégories visées à l'annexe III de la directive 2006/112 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

2.c) En cas de réponse affirmative à la question 2.b, la combinaison de l'élément du service consistant en un droit d'utilisation d'installations sportives et de l'élément du service consistant en la mise à disposition d'un entraîneur de chevaux de course s'oppose-t-elle, dans les circonstances de l'espèce, à l'application à ce service pris dans sa globalité du taux de TVA réduit visé au point 14 de l'annexe III de la directive 2006/112 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ?

2.d) Si l'application d'un taux d'imposition réduit n'est pas exclue sur la base de la réponse à la question 2.c, quel sera l'incidence, sur la soumission au taux de TVA applicable, du fait que l'assujetti fournit, outre le service consistant en l'utilisation d'installations sportives et le service d'entraîneur, également un hébergement pour les chevaux, le nourrissage et d'autres soins aux chevaux ? Convient-il, aux fins de la TVA, de considérer toutes ces éléments de la prestation comme un ensemble unique soumis à un régime fiscal commun ? »

21. Des observations écrites ont été déposées par le gouvernement tchèque et la Commission européenne.

III – Analyse

A – Première série de questions

22. Par sa première série de questions, la juridiction de renvoi demande à la Cour, en substance, de préciser i) si le propriétaire d'une écurie de course peut déduire la TVA payée en amont sur des opérations effectuées en vue de mettre à disposition ses propres chevaux à l'organisateur d'une course pour que ceux-ci y participent et ii) si le prix remporté lors d'une course est soumis à la TVA.

23. Le gouvernement tchèque est d'avis que la simple mise à disposition d'un cheval à un organisateur de courses hippiques ne peut être considérée comme une prestation de services à titre onéreux, étant donné que la contrepartie fait défaut. Ceci est valable en particulier en ce qui concerne la remise de prix en argent mis en jeu lors des courses, étant donné que ces prix ne sont décernés qu'à certains chevaux. Par conséquent, le propriétaire du cheval n'a aucun droit à déduction de la TVA payée en amont dans ce cadre. La Commission estime, en revanche, que l'inscription de chevaux à une course contre paiement d'un droit d'entrée et, le cas échéant, l'obtention d'un prix en argent pour performance exceptionnelle du cheval lors d'une course constituent l'une et l'autre des opérations imposables, qui ont des conséquences évidentes en ce qui concerne la déductibilité de la TVA payée en amont.

24. Afin de proposer une réponse utile à la juridiction de renvoi, je commencerai mon analyse en abordant le point spécifique soulevé à la question 1.c.

25. Selon la décision de renvoi, la juridiction de renvoi considère que la mise à disposition par M[me] Baštová de chevaux de course à des organisateurs de courses fait partie intégrante de son activité commerciale. Que ses chevaux remportent ou non les prix mis en jeu lors des courses, leur seule participation (et, à plus forte raison, leur éventuel succès) auxdites courses est en soi susceptible de renforcer la réputation et l'image de M[me] Baštová. Celle-ci bénéficie de la sorte d'un effet positif sur les prix auxquels elle peut facturer la vente de ses chevaux ainsi que l'entraînement de chevaux appartenant à des tiers.

26. Il s'agit là, me semble-t-il, d'un point essentiel. Selon une jurisprudence constante de la Cour, il ressort de l'économie et de la finalité de la directive TVA que toute activité de nature économique est, en principe, imposable[4]. La notion d'« activité économique » est définie de manière large : aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, cette notion comprend, en particulier l'« exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence ». Cela est conforme au considérant 5 de la directive TVA, selon lequel la TVA doit être perçue « d'une manière aussi générale que possible ».

27. Compte tenu de cette jurisprudence, l'activité d'un propriétaire de chevaux qui, à l'exemple de M[me] Baštová, exploite une écurie de course et met ses chevaux à disposition d'organisateurs de courses avec l'intention avérée de tirer des profits économiques de ses activités en tant qu'entraîneur et éleveur équestre ainsi qu'un revenu complémentaire des prix mis en jeu, constitue une activité économique aux fins de la réglementation en matière de TVA.

4 — Voir, notamment, arrêt du 29 octobre 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, point 31 et jurisprudence citée).

28. Il résulte de ce qui précède que le propriétaire d'une écurie de course tel que M[me] Baštová peut légalement déduire la TVA payée en amont des biens et services acquis dans le cadre de la préparation de ses propres chevaux à des courses.

29. Ma conclusion serait clairement différente si les chevaux avaient été mis à disposition d'organisateurs de courses en dehors du cadre d'une activité commerciale. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un propriétaire de chevaux participe à des évènements uniquement comme hobby ou simplement en vue de réclamer la déduction de la TVA payée en amont dans le cadre de l'entretien de chevaux utilisés à des seules fins personnelles.

30. À cet égard, il serait utile de garder à l'esprit que, conformément à une jurisprudence constante, une activité ne doit être considérée comme relevant de la notion d'« activité économique » que si elle est accomplie en vue de retirer des recettes ayant un caractère permanent [5] ou, en d'autre termes, contre rémunération [6]. Néanmoins, aucune recette ne peut être réalisée quand l'activité s'accomplit exclusivement à titre gratuit [7] ou en l'absence de perspective réelle d'obtenir une forme quelconque de rémunération en contrepartie. Par conséquent, une activité exercée, fût-ce par une personne assujettie, uniquement comme hobby, à titre de loisir, ou en l'absence de perspective d'en tirer un bénéfice économique direct ou indirect, ne participe pas de l'activité économique exercée par cette personne. Cela a des conséquences évidentes en termes de déductibilité (ou de non-déductibilité) de la TVA payée en amont. En effet, la directive TVA comporte également des dispositions régissant le cas d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti [8].

31. Cette conclusion tirée, il convient d'aborder une autre question : celle de savoir s'il y a lieu de soumettre la dotation du prix remporté lors d'une course au régime de la TVA. La réponse à cette question découle, à mon avis, de la réponse proposée à la première partie de la question 1.c.

32. Je tiens d'emblée à relever que la participation à des compétitions et à d'autres événements sportifs est souvent susceptible d'impliquer la prestation de plusieurs services distincts, mais étroitement imbriqués [9]. Cela signifie que, au regard de la réglementation en matière de TVA, plusieurs opérations peuvent s'effectuer entre le participant (tel que le propriétaire d'un cheval inscrit à une course) et l'organisateur d'un événement. Il importe de noter que, en fonction des circonstances particulières, le propriétaire du cheval et l'organisateur de la course sont susceptibles de s'échanger mutuellement une ou plusieurs prestations de services. En d'autres termes, l'un comme l'autre peuvent, simultanément, être prestataires pour certaines opérations et destinataires de la prestation pour d'autres.

33. De toute évidence, ce qui constitue une opération imposable dans chaque cas particulier ne saurait être défini en des termes abstraits, mais dépend des caractéristiques spécifiques du contrat conclu entre le propriétaire de chevaux et l'organisateur de courses dans une situation particulière [10]. Plus généralement, je peux envisager au moins trois types de situations différents.

34. Tout d'abord, dans certaines situations, il est possible que le propriétaire de chevaux désirant inscrire son cheval à une course consente à payer un droit à l'organisateur de la course. Tel est généralement le cas – selon la juridiction de renvoi – des courses auxquelles M[me] Baštová fait participer ses chevaux. À mon sens, une telle opération comporte, comme celle en cause dans l'affaire

5 — Voir arrêt du 20 juin 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, point 18).

6 — Voir arrêts du 13 décembre 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, point 18) et du 29 octobre 2009, Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, point 37).

7 — Conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, point 48 et jurisprudence citée).

8 — Voir, en particulier, article 26 de la directive TVA. Voir, également, articles 184 et suiv. de ladite directive.

9 — Voir, par analogie, arrêt du 11 avril 2000, Deliège, C-51/96 et C-191/97, EU:C:2000:199, point 56.

10 — Voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, points 21 et 22).

ayant donné lieu à l'arrêt Town & County Factors, des « prestations réciproques », au sens de la jurisprudence de la Cour. Les droits versés par le propriétaire de chevaux constituent une rétribution en échange des services que l'organisateur des courses lui fournit (organisation de l'événement, logistique et services connexes) [11].

35. En outre, dans d'autres situations, il se peut que, quelle que soit la performance accomplie lors de la course, le propriétaire de chevaux soit payé par l'organisateur de la course pour y participer. Tel peut être le cas, par exemple, lorsque la simple participation à une course d'un cheval possédant une notoriété particulière est susceptible d'accroître la valeur commerciale et le prestige de l'événement. Dans pareille situation, la rétribution offerte par l'organisateur de la course au propriétaire de chevaux constitue la contrepartie du service qui lui est rendu par ce dernier en consentant à ce que son cheval prenne part à l'événement.

36. Enfin, comme cela semble être le cas dans la plupart des courses, l'organisateur peut décerner un certain nombre de prix aux chevaux ayant réalisé les meilleures performances. Je pense qu'une telle situation donne également lieu à une opération imposable aux fins de la TVA : le prix remporté par le propriétaire du cheval constitue une contrepartie de la performance exceptionnelle accomplie par son cheval lors de l'épreuve, qui a enrichi l'événement en lui conférant un intérêt et une valeur accrus. En mettant ses chevaux à disposition pour la course, le propriétaire permet à l'organisateur de produire un événement auquel le public pourra assister, que des émetteurs de programmes télévisés pourront diffuser et qui peut susciter l'intérêt des annonceurs publicitaires et des sponsors [12]. L'organisateur de la course ne serait pas en mesure d'organiser et de promouvoir son événement sur le marché sans la participation d'un certain nombre de chevaux et il ne fait aucun doute que plus les chevaux font preuve d'aptitudes [13], plus la valeur commerciale de l'événement augmente. Par conséquent, il est incontestable que tant l'organisateur de la course que le propriétaire de chevaux tirent un avantage direct et individuel de cette opération [14]. Dès lors, il existe un lien direct entre la performance exceptionnelle réalisée par un cheval lors d'une course (service fourni) et le paiement de la récompense (contre-valeur reçue).

37. La seule circonstance qu'un prix ne soit pas décerné à tous les chevaux ayant disputé l'épreuve et que la remise du trophée soit subordonnée à la survenance d'un événement dont les parties ne peuvent avoir l'entière maîtrise ne signifie pas pour autant que l'opération sous-jacente ne comporte pas de contrepartie. Si un prix est effectivement décerné, il constitue, pour son bénéficiaire, une contrepartie *réellement* reçue [15] aux fins de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. Par conséquent, l'attribution de prix pécuniaires dans le cadre de courses hippiques devrait, en principe, donner lieu à des opérations imposables en vertu de la réglementation en matière de TVA.

38. Les arguments invoqués par le gouvernement tchèque à l'encontre de cette thèse me semblent peu convaincants. Le fait que le paiement d'une contrepartie soit subordonné à une condition spécifique à satisfaire ne prive pas l'opération en cause de son caractère onéreux.

39. Un exemple peut sans doute contribuer à clarifier ce point. Si une personne sollicite les services de plusieurs agences immobilières afin qu'elles l'assistent dans la vente de son bien, elle bénéficiera de certains services fournis par chacune de ces agences. Toutes veilleront, en principe, à publier des annonces dans différents médias, à organiser des visites d'acheteurs potentiels, et, plus généralement, à conseiller le vendeur pour qu'il maximise ses chances de réussir sa vente. Or, à moins qu'il n'en ait été

11 — Arrêt du 17 septembre 2002 (C-498/99, EU:C:2002:494, point 20).

12 — Voir, en ce sens, arrêt du 11 avril 2000, Deliège (C-51/96 et C-191/97, EU:C:2000:199, point 57).

13 — Plus un cheval est rapide, plus les autres chevaux sont susceptibles de courir vite. Publius Ovidius Naso (Ovide) (43 av. J.-C. – 17 apr. J.-C.) a écrit: « *tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet* » (lorsque la porte s'ouvre, un cheval ne galope jamais aussi vite que lorsqu'il doit rattraper et dépasser d'autres chevaux, *Ars Amatoria*, livre III, p. 595 et 596).

14 — Voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, point 14).

15 — Voir, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, point 27 et jurisprudence citée).

convenu autrement, seule l'agence qui trouve l'acheteur reçoit habituellement de la part du vendeur (et/ou de l'acheteur) une rémunération prédéterminée ou une commission, en tant que rétribution des services prestés, les autres agences ayant travaillé gratuitement. Il est pourtant incontestable que le montant de la somme versée à l'agence ayant réussi la vente constitue une contre-valeur des services fournis et que, partant, une telle opération est imposable au regard de la réglementation en matière de TVA.

40. La Cour a en effet déjà indiqué que les activités économiques d'assujettis sont, au sens de la réglementation en matière de TVA, celles exercées « dans le but d'obtenir une contrevaleur ou *susceptibles d'être compensées* par une contrevaleur » [16]. La Cour a par ailleurs confirmé que, le fait que le montant de la contrepartie puisse varier ne remet pas en cause l'existence d'un lien direct entre la prestation de services et la compensation due en échange [17].

41. Pour en revenir aux courses hippiques, il convient de relever que le paiement des dotations des prix mis en jeu n'est pas facultatif, mais procède d'une obligation légale ou contractuelle qui incombe à l'organisateur de la course. Le nombre des prix mis en jeu et les dotations correspondantes, ainsi que les conditions à satisfaire pour les obtenir, sont fixés au préalable et connus des propriétaires de chevaux, lesquels, en inscrivant un cheval à une course, y consentent. Ce point doit être souligné : seule l'identité des vainqueurs est incertaine avant l'épreuve. J'ajouterais enfin à cet égard que l'opportunité de remporter un prix figure en général parmi les motivations principales qui poussent les propriétaires à inscrire leurs chevaux à des courses.

42. Dans l'arrêt Tolsma, la Cour a considéré tous les éléments susmentionnés comme pertinents aux fins de son appréciation de l'existence d'un lien direct entre la prestation de service et la compensation reçue en échange [18]. Par conséquent, j'estime que les gains issus d'un prix remporté lors d'une course hippique devraient être soumis au régime de la TVA.

43. Compte tenu de la réponse à la question 1.c, il n'y a pas lieu de répondre aux questions 1.a et 1.b.

44. Pour toutes ces raisons, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la première série de questions : i) dans la mesure où la participation d'un cheval à une course est un élément de l'activité économique d'une personne dans le domaine de l'élevage et de l'entraînement de chevaux de course, les dépenses liées à cet élément ouvrent un droit à déduction de la TVA payée en amont, et ii) l'attribution d'un prix aux chevaux ayant réalisé les meilleures performances relève d'opérations imposables au titre de la directive TVA.

B – Deuxième série de questions

45. Par sa deuxième série de questions, la juridiction de renvoi cherche en substance à savoir s'il convient d'appliquer un taux de TVA réduit à l'exploitation d'une écurie de course prise dans sa globalité, en vertu de l'annexe III, point 14, de la directive TVA.

46. La juridiction de renvoi indique que le service fourni par M^me^ Baštová aux tiers, propriétaires de chevaux – service plus généralement désigné comme l'« exploitation d'une écurie de course » dans la procédure au principal – consiste en réalité en une combinaison de différents services tels que l'entraînement des chevaux, l'utilisation d'équipements sportifs, l'hébergement en écurie, le nourrissage et d'autres soins prodigués aux chevaux. Eu égard aux circonstances en cause au principal, la juridiction de renvoi tend à qualifier les services fournis par M^me^ Baštová aux tiers, propriétaires de chevaux d'opération unique soumise, dès lors, à un taux de TVA unique. Cependant, ladite juridiction

16 — Arrêt du 1^er^ avril 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, point 11) (soulignement ajouté par mes soins).

17 — Arrêt du 29 octobre 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, point 37).

18 — Arrêt du 3 mars 1994, C-16/93, EU:C:1994:80, points 17 et 19.

s'interroge sur la question de savoir s'il y a lieu de considérer un ou plusieurs de ces services comme prédominants et d'autres comme accessoires. Raison pour laquelle elle s'adresse à la Cour afin que celle-ci lui indique les critères à appliquer à cet effet. Il s'agit d'une question importante dans la mesure où certains des services fournis sont susceptibles d'impliquer l'utilisation d'installations sportives.

47. Le gouvernement tchèque et la Commission proposent à la Cour de répondre aux questions en ce sens que l'exploitation d'une écurie de course ne fait pas l'objet d'un taux de TVA réduit en tant qu'opération unique au titre de l'annexe III, point 14, de la directive TVA.

48. Je partage ce point de vue.

49. Je rappelle, en premier lieu, que, selon une jurisprudence constante, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Il s'agit d'une opération unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel. Tel est également le cas lorsque un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, un ou plusieurs éléments doivent être regardés comme une ou plusieurs prestations accessoires auxquelles sera appliqué le taux de TVA de la prestation principale [19].

50. Compte tenu des informations figurant dans la décision de renvoi, la position de la juridiction de renvoi concernant le caractère indivisible des services fournis par M[me] Baštová me semble raisonnable. Les propriétaires de chevaux n'achètent pas ses services uniquement à des fins d'entraînement ou pour accéder au droit d'utiliser les installations sportives appartenant à M[me] Baštová, mais également pour assurer à ces animaux un hébergement et des soins complets. Bien que chacun de ces services puisse, en principe, être fourni séparément, il semble que les clients de M[me] Baštová qui concluent avec celle-ci un contrat qualifié d'« exploitation d'une écurie de course » recherchent précisément la combinaison de tous ces services [20]. En d'autres termes, il semblerait que les différents services fournis soient si étroitement liés qu'ils sont considérés comme faisant partie d'un seul et même ensemble, tant par le prestataire (M[me] Baštová) que, plus important encore, par ses clients (les propriétaires de chevaux) [21].

51. Cela étant dit, il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, en définitive, si tous ces services forment un seul et même ensemble et quel taux de TVA leur est applicable. Si cette juridiction confirme son point de vue provisoire à cet égard, elle aurait ensuite à déterminer s'il y a lieu de considérer certains de ces services comme revêtant un caractère prédominant aux fins de la réglementation en matière de TVA. En effet, M[me] Baštová fait valoir que les prestations consistant en l'utilisation d'installations sportives prédominent, de sorte que l'opération prise dans son ensemble doit être soumise à un taux de TVA réduit.

19 — Voir arrêt du 17 janvier 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, point 30 et jurisprudence citée).

20 — Arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, points 24 et 25).

21 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Sharpston dans l'affaire Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, point 27).

52. À cet égard, il importe de rappeler la jurisprudence de la Cour selon laquelle une prestation est considérée comme accessoire à une prestation principale notamment lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire [22]. Pour distinguer les services principaux des services accessoires, la Cour a également examiné des éléments tels que l'importance que revêtent les différentes prestations pour le client, le temps que nécessite l'exécution de ces prestations et la part que chaque service représente dans le coût total à supporter par le prestataire [23].

53. Dans ces conditions, l'approche proposée par la juridiction de renvoi, qui consiste à examiner, en particulier, la valeur relative de chaque prestation et le temps nécessaire pour son exécution semble raisonnable. Toutefois, je ne négligerais pas, dans ce contexte, de tenir compte également des indications découlant des coûts exposés par M[me] Baštová pour chacun de ses services (ces coûts étant en général, bien que pas nécessairement, représentatifs de la valeur desdits services), ainsi que l'importance que le client attache à ces services.

54. À cet égard, toutefois, il me semble nécessaire, avant de poursuivre mon analyse, de clarifier le sens et la portée de l'annexe III, point 14, de la directive TVA, selon laquelle « le droit d'utilisation d'installations sportives » peut faire l'objet d'un taux de TVA réduit.

55. Il résulte d'une jurisprudence constante que l'application d'un ou de deux taux réduits est une possibilité reconnue aux États membres par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. Toutefois, ces taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services visées à l'annexe III de la directive TVA [24]. Or, il résulte également d'une jurisprudence constante que les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte [25]. Par ailleurs, il découle de la jurisprudence de la Cour que les termes employés dans cette annexe doivent être interprétés conformément à leur sens habituel [26].

56. Cela étant dit, j'estime que la notion d'« utilisation d'installations sportives » recouvre des activités qui sont étroitement liées à la pratique du sport par des particuliers. L'utilisation des installations est ainsi essentielle à la pratique du sport par les particuliers. Par conséquent, je suis d'avis que l'annexe III, point 14, à la directive TVA, ainsi que l'article 132, paragraphe 1, sous m), de cette directive [27], visent à promouvoir la pratique du sport [28] par de larges couches de la population [29]. En d'autres termes, cette disposition vise à encourager tout individu à pratiquer toutes formes d'activités physiques qui, à travers une participation organisée ou non, contribuent à l'expression ou l'amélioration de la condition physique et psychique, au développement des relations sociales ou à l'obtention de résultats en compétition de tous niveaux [30].

22 — Voir arrêt du 17 janvier 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, point 41 et jurisprudence citée).

23 — Voir, notamment, arrêts du 11 février 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76, point 32) ; du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, point 36), et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, point 28).

24 — Parmi une jurisprudence abondante, voir arrêt du 17 juin 2010, Commission/France (C-492/08, EU:C:2010:348, point 35 et jurisprudence citée).

25 — Id.

26 — Voir arrêt du 4 juin 2015, Commission/Pologne (C-678/13, EU:C:2015:358, point 46 et jurisprudence citée).

27 — Cette disposition inclut « certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique » parmi les opérations que les États membres exonèrent.

28 — En ce qui concerne la notion de « sport » au regard de la réglementation en matière de TVA, qui est une notion autonome du droit de l'Union, voir arrêt du 21 février 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, point 17).

29 — Voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, point 20 et jurisprudence citée).

30 — Voir article 2, paragraphe 1, sous a), de la Charte européenne du sport, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe le 24 septembre 1992, telle que révisée.

57. Une lecture extensive de la notion d'« utilisation d'installations sportives » qui comprendrait également toutes les activités (notamment, l'hébergement, le nourrissage et les autres activités de soins dispensés aux chevaux) et les installations (qui pourraient inclure le matériel d'équitation, la nourriture, les produits de nettoyage, les écuries et les boxes, le manège, les espaces verts, de lavage, de repos et d'entreposage) dont il est question dans la décision de renvoi, donnerait lieu à une interprétation excessivement large du champ d'application de la dérogation en cause [31].

58. Une telle interprétation ne serait pas non plus conforme au sens habituel, dans le langage quotidien, de la notion d'« utilisation d'installations sportives ». Il me semble, plus généralement, que cette notion devrait s'entendre comme faisant référence à l'utilisation d'installations fixes [32], à caractère permanent (à l'exemple des piscines, des circuits de course, des salles de sports et des complexes sportifs) ou temporaire (telles que les places publiques, plages ou terrains provisoirement aménagés en terrains de sports dans le cadre d'un évènement particulier) [33], par des individus qui s'entraînent *effectivement* ou participent à une compétition.

59. Par conséquent, si l'utilisation d'installations telles que, par exemple, une piste d'entraînement, par des individus pratiquant l'équitation, est susceptible de relever de la dérogation prévue à l'annexe III, point 14, de la directive TVA, il n'en va pas de même pour toutes les activités liées à l'exploitation d'une écurie de course [34] telles qu'elles sont décrites par la juridiction de renvoi. En particulier, lorsqu'un cheval est simplement nourri, lavé ou soigné par le personnel, ou lorsqu'il ne fait que se reposer dans les écuries ou les enclos, il n'y a pas d'utilisation d'installations sportives au sens de la directive TVA. Il en est ainsi non seulement parce qu'aucune installation sportive n'est utilisée, mais en outre parce qu'aucun individu ne pratique la moindre forme de sport.

60. La juridiction nationale doit en tenir compte lorsqu'elle met en balance, du point de vue de leur valeur, leur durée, leur coût et leur importance, les services consistant en l'utilisation d'installations sportives et les autres services.

61. Je crois comprendre, au vu du dossier, que les activités impliquant l'utilisation d'installations sportives ne l'emportent pas sur les autres services, en termes de valeur, de durée, de coûts ou d'importance. Des activités telles que le nourrissage, l'hébergement et les soins prodigués plus généralement aux chevaux ne me semblent pas être des services d'une valeur particulièrement faible : ils semblent tous être essentiels pour assurer le bien-être et la condition physique des chevaux afin de leur permettre de réaliser leurs meilleures performances dans le cadre d'activités sportives ou d'une autre nature. En tout état de cause, ils exigent sans conteste d'importants investissements de la part du propriétaire de l'écurie, lesquels sont, selon toute vraisemblance, répercutés sur les prix de chacun de ces services – si M^me^ Baštová venait à ventiler le prix global entre les différents services fournis. Par ailleurs, ces services ne sont pas, à mon sens, moins importants aux yeux du propriétaire de chevaux moyen [35] : il est difficilement imaginable que ces propriétaires ne se préoccupent aucunement de la santé et du bien-être de leurs animaux. Enfin, j'ai le pressentiment que, dans l'écurie de course de M^me^ Baštová, les chevaux partagent la plupart de leur temps entre les espaces de repos extérieurs et intérieurs, les boxes, les espaces de nourrissage, etc. Ce sont tous des espaces qui, comme exposé précédemment, ne sauraient être qualifiés d'« installations sportives » au sens de la directive TVA.

31 — Voir, en ce sens, par analogie, arrêt du 8 mars 2012, Commission/France (C-596/10, EU:C:2012:130, point 54).

32 — Si la version anglaise de la directive 2006/112 peut sembler ambigüe sur ce point (« *sporting facilities* »), les autres versions linguistiques de cette directive sont très claires : par exemple, les versions danoise (« *sportsfaciliteter* »), allemande (« *Sportanlagen* »), espagnole (« *instalaciones deportivas* »), française (« *installations sportives* »), italienne (« *impianti sportivi* »), portugaise (« *instalações desportivas* »), roumaine (« *instalațiilor sportive* ») et suédoise (« *sportanläggningar* »).

33 — Voir Swinkels, J.J.P., « Sports under EU VAT », *International VAT Monitor*, 2 juillet 2010, n° 4, p. 280 et 281.

34 — Voir, en ce sens, par analogie, arrêt du 8 mars 2012, Commission/France (C-596/10, EU:C:2012:130, point 55).

35 — Il convient d'apprécier cet élément en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen, lequel devra être déterminé sur le fondement d'un ensemble d'éléments objectifs. le fait que certains clients individuels puissent avoir un point de vue différent est sans pertinence. Voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, points 33 et 35).

62. Pour toutes ces raisons, je propose qu'il soit répondu à la deuxième série de questions, sous réserve de vérification par la juridiction nationale, que l'exploitation d'une écurie de course prise dans sa globalité ne saurait faire l'objet d'un taux de TVA réduit en vertu de l'annexe III, point 14, de la directive TVA.

IV – Conclusion

63. Eu égard aux développements qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) :

— dans la mesure où la participation d'un cheval à une course est un élément de l'activité économique d'une personne dans le domaine de l'élevage et de l'entraînement de chevaux de course, les dépenses liées à cet élément ouvrent un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont. L'attribution d'un prix aux chevaux ayant réalisé les meilleures performances relève d'opérations imposables au titre de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

— sous réserve de vérification par la juridiction nationale, l'exploitation d'une écurie de course prise dans sa globalité ne saurait faire l'objet d'un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'annexe III, point 14, de la directive 2006/112.