Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 4. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 9. panta 1. punkts – Jēdzieni "nodokļa maksātājs" un "saimnieciskā darbība" – Bezpeļņas organizācija, kas īsteno Eiropas Reģionālās attīstības fonda (ERAF) finansētus projektus – Apmācību pakalpojumu sniegšana, iesaistot apakšuzņēmējus – Subsīdijas summas iekļaušana nodokļa bāzē – 73. pants

Lietā C-87/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Administratīvā apgabaltiesa (Latvija) iesniegusi ar 2023. gada 14. februāra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 15. februārī, tiesvedībā

biedrība "Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija"

pret

Valsts ieņēmumu dienestu,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] (referents) un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– biedrības "Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija" vārdā – A. Leškoviča, advokāte,

– Latvijas valdības vārdā – J. Davidoviča, K. Pommere un E. Bārdiņš, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin*, *M. Herold* un L. Ozola, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – latviešu.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 7. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 9. panta 1. punktu, kā arī 28. un 73. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp biedrību "Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija" (turpmāk tekstā – "biedrība") un Valsts ieņēmumu dienestu (Latvija) par tā atteikumu ļaut biedrībai atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis atbilstoši rēķiniem, kurus tai izrakstījuši apmācību pakalpojumus sniegušie komersanti, ar ko tā bija noslēgusi apakšlīgumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 28. pantā ir paredzēts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

6 Šīs pašas direktīvas 73. pants ir formulēts šādi:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

7 Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

i) [..] arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;

[..]."

Latvijas tiesības

Pievienotās vērtības nodokļa likums

8 Direktīva 2006/112 ir transponēta Latvijas tiesībās ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu, kas pieņemts 2012. gada 29. novembrī (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, Nr. 197).

Biedrību un nodibinājumu likums

9 2003. gada 30. oktobrī pieņemtā Biedrību un nodibinājumu likuma (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, Nr. 161) 2. panta pirmajā daļā noteikts, ka biedrība ir brīvprātīga personu apvienība, kas nodibināta, lai sasniegtu statūtos noteikto mērķi, kam nav pelņas gūšanas rakstura.

10 Saskaņā ar šī likuma 7. panta pirmo daļu biedrībai un nodibinājumam ir tiesības papilddarbības veidā veikt saimniecisko darbību, kas saistīta ar sava īpašuma uzturēšanu vai izmantošanu, kā arī veikt citu saimniecisko darbību, lai sasniegtu biedrības un nodibinājuma mērķus.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Latvijā dibinātā biedrība 2016. gadā noslēdza divus līgumus ar Centrālo finanšu un līgumu aģentūru (Latvija) (turpmāk tekstā – "CFLA") par divu Eiropas Reģionālās attīstības fonda (ERAF) finansētu apmācību projektu īstenošanu. Tie ir, pirmkārt, informācijas un komunikācijas tehnoloģiju profesionāļu apmācību projekts (turpmāk tekstā – "IKT projekts") un, otrkārt, mazo un mikro komersantu apmācību projekts (turpmāk tekstā – "MMU projekts"). Pirmā projekta iesniedzējs varēja būt biedrība, un otrā – biedrība vai tiešās pārvaldes iestāde.

12 Saistībā ar IKT projektu biedrība noslēdza vairākus līgumus par apmācību pakalpojumu sniegšanu apmācību saņēmējiem. Atbilstoši šiem līgumiem apmācību pakalpojumu saņēmēji apņēmās apmaksāt biedrībai mācību kursa izmaksas un atbilstošo PVN un atsevišķos gadījumos arī

samaksāt "administrācijas maksu" 5 % vai 10 % apmērā no atbalsta, ko biedrībai piešķīrusi CFLA un kas pēc IKT projekta pabeigšanas bija jāpārskaita minētajiem apmācību pakalpojumu saņēmējiem, pieskaitot šai summai PVN. Biedrība slēdza līgumus arī ar apmācību pakalpojumu sniedzējiem par attiecīgo apmācību pasākumu nodrošināšanu tās vārdā. Pēc apmācību pabeigšanas šie pakalpojumu sniedzēji izrakstīja biedrībai rēķinu par sniegto pakalpojumu visa sniegtā apmācību pakalpojuma vērtībā kopā ar PVN. Biedrība apmaksāja šo pakalpojumu sniedzēju rēķinus un deklarēja PVN kā priekšnodokli. Pēc projekta pabeigšanas biedrība no CFLA saņemto finansējumu pārskaitīja apmācību pakalpojumu saņēmējiem (šie maksājumi bija mainīgā apmērā – no 30 % līdz 70 % no sniegtā pakalpojuma vērtības) un papildus izrakstīja rēķinus par projekta administrēšanu 5 % vai 10 % apmērā no CFLA piešķirtā atbalsta summas.

13 MMU projekta gadījumā biedrība veica pilnu samaksu apmācību pakalpojumu sniedzējiem, ieskaitot arī PVN. Līgums, atbilstoši kuram tika veikta minētā samaksa, bija noslēgts starp biedrību, apmācību pakalpojumu sniedzēju un šo pakalpojumu saņēmēju. Saskaņā ar šo līgumu apmācību pakalpojumu saņēmējs apņēmās līdzfinansēt apmācību pakalpojumu un pakalpojumu sniedzējam bija jāsamaksā biedrībai šim līdzfinansējumam atbilstošā summa (30 % no kopējā maksājuma, ieskaitot PVN). ERAF piešķirtais finansējums veidoja 70 % no kopējā maksājuma, ko pēc projekta pabeigšanas CFLA izmaksāja biedrībai, neieskaitot PVN.

14 Pēc pārbaudes Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka biedrībai nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli. Tādēļ 2019. un 2021. gadā tas pieņēma kopumā astoņus lēmumus, ar kuriem biedrībai par laikposmu no 2018. gada janvāra līdz oktobrim papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 87 299,37 EUR, nokavējuma naudu 7707,52 EUR un soda naudu 611,96 EUR. Tas arī noraidīja biedrības lūgumu atmaksāt pārmaksāto PVN par 2018. gada jūliju, septembri, oktobri, novembri un decembri, kā arī 2019. gada februāri, martu, maiju un decembri – kopā 101 363,24 EUR.

15 Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā IKT un MMU projektus varēja realizēt tikai biedrība vai valsts pārvaldes iestāde, nevis komersants. Ņemot vērā, ka biedrībai nav peļņas gūšanas mērķa un ka šajos projektos nav paredzēts gūt peļņu, minētie projekti nav realizēti biedrības saimnieciskās darbības ietvaros. Biedrība esot nodrošinājusi projektu vadību un administrējusi Eiropas Savienības fondu atbalsta maksājumu plūsmu, no kuriem labumu esot guvuši apmācību pakalpojumu saņēmēji, bet tā pati neesot sniegusi šādus pakalpojumus un tādēļ neesot tiesīga atskaitīt PVN priekšnodokli.

16 Biedrība apstrīdēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumus, uzskatīdama, ka tās biedrības statuss neietekmē tās tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli. Tā apgalvoja, ka ir reģistrēta Latvijas PVN maksātāju reģistrā un, īstenojot IKT un MMU projektus, apmācību pakalpojumus sniegusi kā starpniece.

17 Administratīvā rajona tiesa (Latvija) apmierināja pieteicējas pieteikumus par minēto lēmumu atcelšanu. Valsts ieņēmumu dienests par šiem spriedumiem iesniedza apelācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā (Latvija) – iesniedzējtiesā –, kura visas tajā iesniegtās ar šiem spriedumiem saistītās lietas apvienoja vienā tiesvedībā.

18 Šādos apstākļos Administratīvā apgabaltiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Direktīvas 2006/112] 9. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka bezpeļņas organizācija, kuras darbība ir vērsta uz [ERAF] finansētu valsts atbalsta programmu īstenošanu, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju, kura veic saimniecisko darbību?

2) Vai [Direktīvas 2006/112] 28. pants ir interpretējams tādējādi, ka biedrība, faktiski nesniedzot apmācību pakalpojumus, tomēr ir pielīdzināma pakalpojuma sniedzējai, ja pakalpojumi iegādāti no cita saimnieciskās darbības veicēja, lai nodrošinātu [ERAF] finansēta valsts atbalsta projekta īstenošanu?

3) Vai saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 73. pantu gadījumā, ja pakalpojuma sniedzējs no pakalpojuma saņēmēja saņem tikai daļēju atlīdzību par sniegto pakalpojumu (30 %), bet atlikusī pakalpojuma vērtība tiek segta kā atbalsta maksājums no [ERAF] līdzekļiem, vai atlīdzība, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, ko pakalpojuma sniedzējs ir saņēmis gan no pakalpojuma saņēmēja, gan no trešās personas atbalsta maksājuma veidā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

19 Jākonstatē, ka iesniedzējtiesas uzdotais pirmais jautājums ir par Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ietvertā jēdziena "saimnieciska darbība" interpretāciju, savukārt šīs tiesas uzdotais otrais jautājums būtībā ir saistīts ar jēdzienu "[pakalpojumu sniegšana par atlīdzību]" šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, skatot to kopā ar minētās direktīvas 28. pantu.

20 Darbību var kvalificēt kā saimniecisku darbību Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē vienīgi tad, ja tā atbilst kādam no šīs direktīvas 2. pantā minētajiem darījumiem (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 21. punkts).

21 Tādēļ vispirms jāatbild uz otro jautājumu. Atbilde uz to attiecīgā gadījumā ļaus atbildēt uz trešo jautājumu, jo būs noteikts, vai tādas subsīdijas, kādas šajā gadījumā CFLA ir piešķīrusi pēc tam, kad šīs subsīdijas tai savukārt bija izmaksājis ERAF, ir iekļaujamas tādu pakalpojumu nodokļu bāzē kā IKT un MMU projektos sniegtie biedrības pakalpojumi. Visbeidzot vajadzības gadījumā būs jāizskata pirmais jautājums.

Par otro jautājumu

22 Pakalpojumus, par kuriem biedrība izrakstīja rēķinus, iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir raksturojusi, pamatojoties uz divām no šo pakalpojumu konteksta izrietošām pazīmēm, proti, biedrība šo pakalpojumu sniegšanai ir izmantojusi apakšuzņēmējus un minētos pakalpojumus ar CFLA starpniecību subsidēja ERAF.

23 No tā izriet, ka, uzdodot šo jautājumu, šī tiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 28. pantu, jāinterpretē tādējādi, ka tādu apmācību pakalpojumu sniegšana, par kuriem rēķinus ir izrakstījusi bezpeļņas organizācija, kuru sniegšana galvenokārt uzticēta trešām personām un par kuriem saņemts atbalsts no Eiropas fondiem līdz pat 70 % no šo pakalpojumu kopējās summas, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību.

24 Jāatgādina, ka iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence novērtēt faktus, ir jānosaka pamatlietā aplūkoto darījumu raksturs (spriedums, 2023. gada 30. marts, *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Ņemot to vērā, Tiesai tomēr ir jāsniedz iesniedzējtiesai visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu (spriedums, 2023. gada 30. marts, *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšana ir veikta "par atlīdzību" Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp šo pakalpojumu sniegšanu, no vienas puses, un nodokļa maksātāja faktiski saņemto atlīdzību, no otras puses. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojumu sniedzēju, no vienas puses, un to saņēmēju, no otras puses, pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par minētajam pakalpojumu saņēmējam sniegto pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 30. marts, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Lai šādu darījumu varētu uzskatīt par tādu, kas veikts "par atlīdzību" šīs direktīvas izpratnē – kā izriet arī no minētās direktīvas 73. panta –, atlīdzībai par pakalpojumu sniegšanu nav obligāti jābūt saņemtai tieši no pakalpojumu saņēmēja – to var saņemt arī no trešās personas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 30. marts, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Tam, vai attiecīgais darījums ir veikts par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un tātad par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot darījumu kā tādu, kurš veikts "par atlīdzību", jo šāds apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš un atbilstoši precīzi definētiem kritērijiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 30. marts, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā lietā no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka biedrība organizē apmācības informācijas un komunikācijas tehnoloģiju profesionāļiem (IKT projekts) un mazajiem un mikro komersantiem (MMU projekts), kā arī nodrošina to norisi un kontroli, taču šo apmācību īstenošanu tā deleģē apakšuzņēmējiem.

30 IKT projektā šķietami vienlaicīgi pastāv divi pakalpojumi – tas gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Pirmais pakalpojums saista apmācību pakalpojumu saņēmēju un biedrību, kurai apmācību pakalpojuma saņēmējs maksā pieprasīto pilno cenu. Pēc CFLA subsīdijas saņemšanas biedrība pārskaita katram apmācību pakalpojuma saņēmējam tam pienākošos summu, tādējādi samazinot cenu, ko viņš sākotnēji samaksāja biedrībai. Otrais pakalpojums izriet no līguma, kas noslēgts starp biedrību un apmācības uzņēmumu, kuram tā maksā atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem.

31 Tātad ir skaidrs, ka biedrība ir uzskatāma par apmācību pakalpojumu sniedzēju attiecībā pret apmācību pakalpojuma saņēmēju. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka biedrība drīzāk ir izvēlējusies izmantot apakšuzņēmēja pakalpojumus, nevis pieņemt darbā pati savus darbiniekus.

32 Tāpēc Direktīvas 2006/112 28. pantam, kura redakcija pieprasa, lai nodokļa maksātājs darbotos savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, nav nozīmes tāda projekta kā IKT projekts gadījumā, jo, pirmkārt, biedrība, izrakstīdama rēķinus par apmācībām to saņēmējiem, rīkojās savā vārdā un savās interesēs un, otrkārt, apmācības uzņēmums, sniedzot attiecīgos apmācību pakalpojumus, par kuriem pēc tam samaksāja biedrība, rīkojās citas personas, proti, biedrības, vārdā un interesēs.

33 MMU projekta gadījumā – par ko gan tāpat jāpārliecinās iesniedzējtiesai – situācija, šķiet, nedaudz atšķiras, jo, kā izriet no šī sprieduma 13. punkta, tāpat kā IKT projekta gadījumā pastāv līgums starp biedrību un apakšuzņēmēju par apmācību pakalpojuma sniegšanu tā saņēmējiem, savukārt attiecības ar pēdējiem minētajiem ir noteiktas citā – trīspusējā – līgumā starp biedrību, apmācības uzņēmumu un katru apmācību pakalpojuma saņēmēju. Šajā citā līgumā ir noteikts, ka apmācību pakalpojuma saņēmējs sedz 30 % no pakalpojuma izmaksām un rēķinu par summu, kas atbilst šai procentuālajai daļai, izraksta pati biedrība. Tādēļ CFLA subsīdijas piešķiršana 70 % apmērā no apmācību pakalpojumu cenas ļāva biedrībai saņemt pilnu samaksu.

34 Tādējādi – ar noteikumu, ka iesniedzējtiesas pārliecinās par pilnvarojuma līguma neesamību starp biedrību un apmācības uzņēmumu – šķiet, ka, neraugoties uz atšķirībām ar IKT projektu, kas it īpaši ir saistītas ar trīspusēja līguma esamību, biedrība attiecīgos apmācību pakalpojumus ar apakšuzņēmēja starpniecību tāpat sniedza savā vārdā un savās interesēs, jo apakšuzņēmējs nesniedza šos pakalpojumus pats savā vārdā un savās interesēs. Tādēļ saistībā ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Direktīvas 2006/112 28. pants nav piemērojams.

35 Par abiem projektiem jānorāda, pirmkārt – tas, ka apmācību pakalpojumu sniegšanu pat lielā mērā finansē tāda struktūra kā CFLA, kas pati saņem attiecīgās summas no ERAF, neliedz kvalificēt šo pakalpojumu sniegšanu kā pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, kā skaidri izriet no šī sprieduma 27. punktā atgādinātās judikatūras, atbilstoši kurai atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu var saņemt arī no trešās personas.

36 Otrkārt, tas, ka ienākumi, kurus veido, no vienas puses, ar CFLA starpniecību veiktie ERAF atbalsta maksājumi un, no otras puses, apmācību pakalpojumu saņēmēju samaksātā atlīdzība, pilnībā sedz biedrības izmaksas, bet atbilstoši tās bezpeļņas organizācijas statusam neļauj tai gūt peļņu, arī neliedz pamatlietā aplūkotos pakalpojumus kvalificēt kā pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, kā tas skaidri izriet no šī sprieduma 28. punktā minētās judikatūras, atbilstoši kurai darījumu, pat ja tas veikts par cenu, kas ir zemāka par pašizmaksu, var kvalificēt kā darījumu, kurš veikts par atlīdzību.

37 Tādēļ uz otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tādu apmācību pakalpojumu sniegšana, par kuriem rēķinus ir izrakstījusi bezpeļņas organizācija, kuru sniegšana galvenokārt uzticēta trešām personām un par kuriem saņemts atbalsts no Eiropas fondiem līdz pat 70 % no šo pakalpojumu kopējās summas, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, un šīs direktīvas 28. pants nav piemērojams, ja nav skaidri izteikta pilnvarojuma līguma, kas ļautu konstatēt, ka nodokļa maksātājs savā vārdā sniedz pakalpojumus kādas citas personas interesēs.

Par trešo jautājumu

38 Uzdodama trešo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 73. pants jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja pakalpojuma sniedzējs no šī pakalpojuma saņēmēja saņem tikai daļēju atlīdzību par minēto pakalpojumu un šī pakalpojuma atlikusī vērtība tiek segta, izmaksājot atbalstu no ERAF līdzekļiem, nodokļa bāze tomēr atbilst kopējai pakalpojuma sniedzēja saņemtajai summai.

39 Gan no šī sprieduma 27. punktā minētās judikatūras, gan no tā 35. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša. Šīs direktīvas 73. pants tātad jāinterpretē tādējādi, ka subsīdijas, kuras Eiropas fonds izmaksājis pakalpojumu sniedzējam par konkrētu pakalpojumu sniegšanu, atbilstoši šai tiesību normai ir iekļaujamas nodokļa bāzē kā maksājums, kas saņemts no trešās personas.

Par pirmo jautājumu

40 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka bezpeļņas organizācija, kuras darbība ir vērsta uz ERAF finansētu valsts atbalsta programmu īstenošanu, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju, kas veic saimniecisku darbību.

41 Šajā ziņā, pirmkārt, jāatgādina, ka, neskarot pamatlietas faktisko apstākļu vērtējumu, kas jāveic iesniedzējtiesai, no atbildes uz otro jautājumu izriet, ka šajā lietā aplūkotā apmācību pakalpojumu sniegšana atbilst kritērijiem, kuri ļauj to kvalificēt kā pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, un tādēļ minētais nosacījums, kas ir nepieciešams, bet ar ko nepietiek, lai varētu konstatēt saimniecisku darbību, ir izpildīts.

42 Otrkārt, šīs direktīvas 9. panta 1. punkta formulējuma analīzē, atklājot jēdziena "saimnieciska darbība" piemērošanas jomu, ir precizēts arī tā objektīvais raksturs tādā nozīmē, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (spriedumi, 2023. gada 30. marts, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 30. marts, *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Tādējādi tam, ka savas korporatīvās formas dēļ juridiska persona saimniecisku darbību drīkst veikt tikai kā ieņēmumus radošu papildu nodarbi, nav nozīmes, konstatējot tādas saimnieciskas darbības esamību, kurā iecerēts gūt ilglaicīgus ieņēmumus, kas ir saimnieciskās darbības kritērijs minētās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Tādēļ Valsts ieņēmumu dienests, balstoties uz kļūdainu šīs tiesību normas interpretāciju, pamatlietā secināja – tas vien, ka prasītājai pamatlietā ir bezpeļņas organizācijas statuss, liedz tai veikt saimniecisku darbību minētās tiesību normas izpratnē.

45 Treškārt, tas, ka attiecīgās apmācības lielākoties ir finansētas no ERAF atbalsta, neietekmē to, vai biedrības veiktā darbība ir vai nav saimnieciska, jo "saimnieciskās darbības" jēdziens, ņemot vērā tā objektīvo raksturu, kas atgādināts šī sprieduma 42. punktā, ir piemērojams neatkarīgi no tā, kādu finansējuma veidu ir izvēlējies attiecīgais subjekts, ieskaitot arī valsts subsīdijas (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Ceturtkārt, ņemot vērā grūtības izstrādāt precīzu saimnieciskās darbības definīciju, jāizvērtē visi apstākļi, kādos tā tiek veikta, izskatot katru gadījumu atsevišķi un ievērojot to, kāda būtu uzņēmēja, kas darbojas attiecīgajā jomā, tipiskā rīcība (spriedumi, 2023. gada 30. marts, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 35. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 30. marts, *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 43. punkts un tajā minētā judikatūra), proti, šajā gadījumā – tāda uzņēmuma rīcība, kas darbojas apmācību pakalpojumu organizēšanas un sniegšanas jomā.

47 Šajā ziņā – tas, ka, nosakot apmācību pakalpojumu cenu, par ko biedrība izraksta rēķinu šo pakalpojumu saņēmējiem, tās mērķis ir tikai segt savas darbības izmaksas, lai nodrošinātu finanšu līdzsvaru, šķietami neatbilst tipiskai uzņēmēja rīcībai, proti, censties panākt sava uzņēmuma rentabilitāti.

48 Tomēr šāda analīze neatbilst Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta saturam un to neapstiprina arī iesniedzējtiesas nolēmumā ietvertie faktiskie apstākļi.

49 Vispirms – atbilstoši šīs tiesību normas formulējumam nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. No tā izriet, ka ar biedrības mērķi nodrošināt tikai tās ieņēmumu un izdevumu līdzsvaru nepietiek, lai izslēgtu iespēju, ka biedrība veic saimniecisku darbību. Šī paša iemesla dēļ uzņēmums, kurš vēlas gūt peļņu, bet kura darbība ilgtermiņā izrādās zaudējumus nesoša, piemēram, nepietiekamu rezultātu dēļ, nezaudē nodokļa maksātāja statusu, ja šī sprieduma 46. punktā atgādinātais visu to apstākļu vērtējums, kādos šī darbība tiek veikta, ļauj atzīt minēto darbību par saimniecisku darbību.

50 Turpinot – ar CFLA starpniecību īstenojot ERAF finansētos apmācības projektus, biedrība darbojas kā uzņēmums, kas organizē un nodrošina apmācību. Konkrētāk – tā meklē projektus, klientus, kā arī pasniedzējus, no kuriem tā iegādājas pakalpojumus, slēdzot apakšuzņēmuma līgumus. Biedrība liek apmācību pakalpojumu saņēmējiem samaksāt daļu no cenas, novērtē viņu zināšanu līmeni un apkopo viņu atsauksmes par apmācību – tā ir uzskatāma par tipisku kvalitātes novērtēšanas aptauju.

51 Tāpat nav apstrīdēts, ka papildus apakšuzņēmējiem, kuru pakalpojumus tā izmanto, biedrībai ir arī pašai savi darbinieki, kas īsteno tās projektus. Šajā ziņā jāatgādina, ka apakšuzņēmuma līgumu slēgšana ir ļoti izplatīta parādība uzņēmējdarbībā.

52 No tā izriet, ka ārēji biedrība ir apmācību pakalpojumu sniedzējs vai šādu pakalpojumu organizētājs, kas ir salīdzināms ar jebkuru citu saimnieciskās darbības subjektu, kurš darbojas tajā pašā tirgū un ar kuru tā tādējādi konkurē.

53 Visbeidzot – pat ja tas, ka lielu daļu biedrības finansējuma veido valsts subsīdijas, šķietami palielina nenoteiktību attiecībā uz biedrības ekonomisko dzīvotspēju, jāuzsver, ka šīs subsīdijas un to paredzamais apmērs ir faktori, uz kuru pamata biedrība izstrādā savu darba plānu un meklē klientus.

54 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka tāda bezpeļņas organizācija kā biedrība ir nodokļa maksātājs, kas veic saimniecisku darbību Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, un tādēļ apmācību pakalpojumi, par kuriem tā ir izrakstījusi rēķinu, ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

55 Šādā situācijā iesniedzējtiesai tomēr būs jāpārbauda, vai minētie pakalpojumi nav ietverti šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma attiecībā uz "arodizglītību vai pārkvalifikāciju" darbības jomā, jo Tiesai šāds jautājums netika uzdots un lietas materiālos nav informācijas, kas tai ļautu izlemt šo jautājumu.

56 Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka biedrības bezpeļņas organizācijas statuss – pēc tam, kad ir veikta analīze, kurā ņemti vērā visi tās darbības apstākļi un it īpaši tas, ka šī darbība ir salīdzināma ar saimnieciskās darbības subjekta, kas darbojas tajā pašā nozarē, tipisku rīcību, – neliedz atzīt šo biedrību par nodokļa maksātāju, kurš veic saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

tādu apmācību pakalpojumu sniegšana, par kuriem rēķinus ir izrakstījusi bezpeļņas organizācija, kuru sniegšana galvenokārt uzticēta trešām personām un par kuriem saņemts atbalsts no Eiropas fondiem līdz pat 70 % no šo pakalpojumu kopējās summas, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, un šīs direktīvas 28. pants nav piemērojams, ja nav skaidri izteikta pilnvarojuma līguma, kas ļautu konstatēt, ka nodokļa maksātājs savā vārdā sniedz pakalpojumus kādas citas personas interesēs.

2) Direktīvas 2006/112 73. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

subsīdijas, kuras Eiropas fonds izmaksājis pakalpojumu sniedzējam par konkrētu pakalpojumu sniegšanu, atbilstoši šai tiesību normai ir iekļaujamas nodokļa bāzē kā maksājums, kas saņemts no trešās personas.

3) Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

biedrības bezpeļņas organizācijas statuss – pēc tam, kad ir veikta analīze, kurā ņemti vērā visi tās darbības apstākļi un it īpaši tas, ka šī darbība ir salīdzināma ar saimnieciskās darbības subjekta, kas darbojas tajā pašā nozarē, tipisku rīcību, – neliedz atzīt šo biedrību par nodokļa maksātāju, kurš veic saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē.

Biltgen Wahl Passer

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2024. gada 4. jūlijā.

Sekretārs
A. Calot Escobar

Palātas priekšsēdētājs
F. Biltgen