Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

4. července 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Článek 9 odst. 1 – Pojmy ‚osoba povinná k dani' a ‚ekonomická činnost' – Neziskové sdružení, které realizuje projekty financované z Evropského fondu pro regionální rozvoj (EFRR) – Poskytování vzdělávacích služeb prostřednictvím subdodavatelů – Zahrnutí částky dotace do základu daně – Článek 73"

Ve věci C-87/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) ze dne 14. února 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 15. února 2023, v řízení

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija"

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, N. Wahl (zpravodaj) a J. Passer, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija": A. Leškoviča, advokāte,

– za lotyšskou vládu: J. Davidoviča, K. Pommere a E. Bārdiņš, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi: P. Carlin, M. Herold a L. Ozola, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: lotyština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. března 2024,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v podstatě týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 9 odst. 1 a článků 28 a 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“ (lotyšské sdružení informačních a komunikačních technologií, dále jen „sdružení“) a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) ve věci odmítnutí ze strany daňové správy umožnit sdružení odečíst daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu na základě faktur, jež mu byly zaslány podniky poskytujícími vzdělávací služby, které jim byly zadány jako subdodavatelům.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice 2006/112 zní:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 28 výše uvedené směrnice stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

6 Článek 73 téže směrnice zní:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7 Článek 132 odst. 1 směrnice 2006/112 zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

i) […] odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[…]“

Lotyšské právo

Zákon o dani z přidané hodnoty

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o dani z přidané hodnoty), ze dne 29. listopadu 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, č. 197) provádí směrnici 2006/112 do lotyšského práva.

Zákon o sdruženích a nadacích

9 Článek 2 odst. 1 Biedrību un nodibinājumu likums (zákon o sdruženích a nadacích) ze dne 30. října 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, č. 161) stanoví, že sdružením je dobrovolné společenství osob založené k dosažení neziskového cíle vymezeného v jeho stanovách.

10 Podle čl. 7 odst. 1 tohoto zákona mají sdružení a nadace za účelem dosažení svých cílů právo vykonávat jako vedlejší činnost ekonomickou činnost související s údržbou a provozováním svého majetku, jakož i jiné ekonomické činnosti.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Sdružení se sídlem v Lotyšsku uzavřelo v roce 2016 s Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Ústřední orgán pro financování a uzavírání smluv, Lotyšsko) (dále jen „CFLA“) dvě smlouvy týkající se realizace dvou vzdělávacích projektů financovaných z Evropského fondu pro regionální rozvoj (EFRR). Jednalo se zaprvé o projekt vzdělávání odborníků v oblasti informačních a komunikačních technologií (dále jen „projekt IKT“) a zadruhé o projekt vzdělávání malých podniků a mikropodniků (dále jen „projekt MMP“). Uchazečem v rámci prvního projektu mohlo být sdružení a v rámci druhého projektu sdružení nebo orgán veřejné správy.

12 V rámci projektu IKT uzavřelo sdružení smlouvy za účelem poskytování vzdělávacích služeb příjemcům. Na základě těchto smluv museli tito příjemci zaplatit sdružení náklady na vzdělávání a odpovídající DPH, jakož i v některých případech administrativní poplatek rovnající se 5 % nebo 10 % částky podpory poskytnuté sdružení ze strany CFLA, která měla být převedena na uvedené příjemce na konci projektu IKT, přičemž tato částka byla navýšena o DPH. Sdružení rovněž uzavřelo smlouvy s poskytovateli vzdělávacích služeb za účelem realizace dotčených vzdělávacích akcí na jeho účet. Na konci vzdělávání účtovali tito poskytovatelé uvedenému sdružení plnou hodnotu těchto služeb a uplatnili DPH. Sdružení zaplatilo faktury uvedených poskytovatelů a přiznalo DPH jako daň zaplacenou na vstupu. Na konci projektu sdružení vyplatilo finanční prostředky obdržené od CFLA příjemcům vzdělávání (tyto platby tvořila pohyblivá částka v rozmezí od 30 do 70 % hodnoty poskytnuté služby) a vyúčtovalo jim náklady na řízení projektu ve výši 5 nebo 10 % částky podpory poskytnuté CFLA.

13 V rámci projektu MMP provedlo sdružení plnou platbu poskytovatelům vzdělávacích služeb, přičemž tato platba zahrnovala DPH. Smlouva, na jejímž základě byla uvedená platba provedena, byla uzavřena mezi sdružením, poskytovatelem vzdělávacích služeb a příjemcem těchto služeb. Podle této smlouvy se tento příjemce zavázal ke spolufinancování vzdělávání a poskytovatel služeb byl povinen zaplatit sdružení částku odpovídající tomuto spolufinancování (30 % celkové platby, včetně DPH). Financování poskytnuté z EFRR představovalo 70 % celkové platby, kterou CFLA vyplatil na konci projektu sdružení bez DPH.

14 Po provedení kontroly daňová správa zpochybnila možnost sdružení odpočíst DPH na vstupu. V důsledku toho přijala v letech 2019 a 2021 osm rozhodnutí, kterými byla sdružení uložena povinnost zaplatit DPH ve výši 87 299,37 eura za období od ledna do října 2018, pokutu ve výši 611,96 eura a penále za prodlení ve výši 7 707,52 eura. Daňová správa rovněž zamítla žádost o vrácení daně podanou sdružením týkající se nadměrného odpočtu DPH zjištěného za červenec a září až prosinec 2018, jakož i za únor, březen, květen a prosinec 2019 v celkové výši 101 363,24 eura.

15 Podle daňové správy mohly být projekty IKT a MMP realizovány pouze sdružením nebo orgánem veřejné správy, ale nikoli hospodářským subjektem. Vzhledem k tomu, že sdružení nemá za cíl dosahování zisku, a k tomu, že v rámci provádění těchto projektů není stanoveno dosahování zisku, nelze realizaci uvedených projektů považovat za ekonomickou činnost sdružení. Toto sdružení řídilo projekty a provedlo platby z evropských fondů, z nichž měli prospěch příjemci vzdělávacích služeb, ale samo takové služby neposkytlo, a nemá tedy nárok na odpočet DPH na vstupu.

16 Sdružení napadlo rozhodnutí daňové správy, když mělo za to, že jeho postavení jakožto sdružení nemá vliv na jeho nárok na odpočet DPH na vstupu. Tvrdilo, že bylo zapsáno v lotyšském registru osob povinných k DPH a že v rámci projektů IKT a MMP poskytlo vzdělávací služby jakožto zprostředkovatel.

17 Administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko) vyhověl žalobám na neplatnost těchto rozhodnutí. Daňová správa podala proti dotčeným rozsudkům odvolání k Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko), který je předkládajícím soudem a který spojil všechny věci, jež mu byly předloženy v souvislosti s těmito rozsudky.

18 Za těchto podmínek se Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 9 odst. 1 směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že nezisková organizace, jejímž předmětem činnosti je realizace programů státní podpory financovaných z [EFRR], má být považována za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost?

2) Musí být článek 28 směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že sdružení, které v praxi neposkytuje vzdělávací služby, má přesto být považováno za poskytovatele služby, pokud za účelem umožnění realizace projektu, který je prostřednictvím státní podpory financován z [EFRR] byly služby zakoupeny od jiného hospodářského subjektu?

3) Pokud poskytovatel služby obdrží od příjemce služby pouze částečnou úhradu za poskytnutou službu (30 %) a zbývající hodnota služby je uhrazena formou vyplacení podpory z [EFRR], je zdanitelným protiplněním podle článku 73 směrnice [2006/112] celková částka, kterou poskytovatel služby obdrží jak od příjemce služby, tak od třetí osoby ve formě vyplacení podpory?“

K předběžným otázkám

19 Je třeba konstatovat, že první otázka položená předkládajícím soudem se týká výkladu pojmu „ekonomická činnost“ uvedeného v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, zatímco druhá otázka položená tímto soudem se v podstatě týká pojmu „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice ve spojení s článkem 28 uvedené směrnice.

20 Činnost může přitom být kvalifikována jako ekonomická činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 pouze tehdy, pokud odpovídá jednomu z plnění uvedených v článku 2 této směrnice (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

21 Nejprve je tedy třeba odpovědět na druhou otázku. Odpověď na tuto otázku pak případně umožní odpovědět na třetí otázku tak, že určí, zda takové dotace, jako jsou dotace, které byly v projednávané věci poskytnuty CFLA poté, co EFRR sám vyplatil uvedené dotace CFLA, spadají do základu daně takových služeb, jako jsou služby poskytované sdružením v rámci projektů IKT a MMP. Nakonec bude třeba v případě potřeby zkoumat první otázku.

K druhé otázce

22 V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud popisuje poskytování služeb fakturovaných sdružením na základě dvou znaků vycházejících z jejich kontextu, a sice využití subdodavatelů tímto sdružením k realizaci těchto služeb a dotování uvedených služeb ze strany EFRR prostřednictvím CFLA.

23 Z toho vyplývá, že podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 28 této směrnice vykládán v tom smyslu, že poskytování vzdělávacích služeb fakturovaných neziskovým sdružením, které byly v převážné míře zadány třetím osobám a na které byly poskytnuty dotace z evropských fondů, jež mohou činit až 70 % celkové hodnoty těchto služeb, představuje poskytování služeb za úplatu.

24 Je třeba připomenout, že je na předkládajícím soudu, který je jediný příslušný k posouzení skutkového stavu, aby určil povahu činností dotčených ve věci v původním řízení (rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 22 a citovaná judikatura).

25 Je však na Soudním dvoru, aby uvedenému soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu je předložena (rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 23 a citovaná judikatura).

26 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že k tomu, aby bylo poskytnutí služby uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, a tudíž nebylo zdanitelné, musí existovat přímá souvislost mezi tímto poskytnutím a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečné protiplnění za službu poskytnutou tomuto příjemci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 25 a citovaná judikatura).

27 K tomu, aby mohlo být poskytnutí služby považováno za uskutečněné „za úplatu“ ve smyslu uvedené směrnice, není nezbytné, jak rovněž vyplývá z jejího článku 73, aby protiplnění za službu bylo získáno přímo od příjemce služby, ale může být získáno i od třetí osoby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 26 a citovaná judikatura).

28 Skutečnost, že je předmětné plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena pořizovací, a tudíž za cenu, která je vyšší nebo nižší, než je běžná tržní cena, je irelevantní pro kvalifikaci plnění jako plnění za úplatu, jelikož taková okolnost nemůže mít vliv na přímý vztah mezi plněním, které bylo nebo má být uskutečněno, a protiplněním, které bylo nebo má být obdrženo a jehož výše je určena předem a podle jasně stanovených kritérií (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 27 a citovaná judikatura).

29 V projednávané věci z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že sdružení organizuje, po věcné stránce připravuje a kontroluje vzdělávání pro odborníky v oblasti informačních a komunikačních technologií (projekt IKT) a pro malé podniky a mikropodniky (projekt MMP), ale prováděním tohoto vzdělávání pověřuje subdodavatele.

30 V rámci projektu IKT se zdá, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že koexistují dvě služby. První služba pojí příjemce vzdělávání se sdružením, kterému tento příjemce zaplatí celou požadovanou cenu. Po obdržení dotace ze strany CFLA převede sdružení částku připadající každému příjemci vzdělávací služby, což má za následek snížení ceny, kterou příjemce původně zaplatil sdružení. Druhá služba vyplývá ze smlouvy uzavřené mezi sdružením a vzdělávacím podnikem, kterému sdružení vyplatí odměnu za poskytnuté služby.

31 Je tedy jasné, že sdružení musí být považováno za poskytovatele vzdělávacích služeb vůči příjemci vzdělávání. V tomto ohledu je irelevantní, že se sdružení namísto náboru vlastních zaměstnanců rozhodlo využít služby subdodavatele.

32 Článek 28 směrnice 2006/112, jehož znění vyžaduje, aby osoba povinná k dani jednala vlastním jménem na účet jiné osoby, tedy není relevantní v rámci takového projektu, jako je projekt IKT, neboť sdružení jednalo vlastním jménem a na svůj účet, když příjemcům vzdělávání účtovalo cenu tohoto vzdělávání, a vzdělávací podnik jednal jménem a na účet jiné osoby, tedy sdružení, tím, že poskytoval dotčené vzdělávací služby, které byly následně zaplaceny tímto sdružením.

33 V rámci projektu MMP, stále s výhradou ověření předkládajícím soudem, se věci zdají být mírně odlišné, neboť jak vyplývá z bodu 13 tohoto rozsudku, existuje, stejně jako v případě projektu IKT, smlouva mezi sdružením a subdodavatelem za účelem poskytování vzdělávacích služeb jejich příjemcům, avšak vztah s posledně uvedenými je sám vymezen v jiné, třístranné smlouvě mezi sdružením, vzdělávacím podnikem a každým příjemcem vzdělávání. Tato jiná smlouva stanoví, že uvedený příjemce hradí 30 % nákladů na službu, přičemž se zdá, že částku odpovídající tomuto procentnímu podílu fakturuje samotné sdružení. Poskytnutí dotace ze strany CFLA ve výši 70 % ceny za poskytování vzdělávacích služeb tedy sdružení umožňuje získat celou tuto cenu.

34 S výhradou ověření neexistence mandátní smlouvy mezi sdružením a podnikem poskytujícím vzdělávání předkládajícím soudem tedy vše nasvědčuje tomu, že navzdory rozdílu od projektu IKT týkajícího se zejména existence třístranné smlouvy poskytlo sdružení prostřednictvím subdodavatele dotčené vzdělávací služby rovněž svým vlastním jménem a na svůj účet, jelikož tyto služby subdodavatel neposkytl vlastním jménem a na svůj účet. Článek 28 směrnice 2006/112 se tedy s ohledem na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepoužije.

35 K oběma projektům je třeba zaprvé dodat, že okolnost, že financování poskytování vzdělávacích služeb pochází, byť z velké části, od takového orgánu, jako je CFLA, jelikož CFLA sám obdržel předmětné částky z EFRR, nebrání kvalifikaci těchto služeb jako poskytování služeb za úplatu, jak výslovně vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 27 tohoto rozsudku, podle níž může být protiplnění za poskytnutí služby získáno od třetí osoby.

36 Zadruhé ani okolnost, že příjem tvořený jednak vyplácením podpory pocházející z EFRR prostřednictvím CFLA a jednak odměnou vyplácenou příjemci vzdělávacích služeb plně pokrývá náklady sdružení, ale neumožňuje mu dosáhnout zisku v souladu s jeho postavením neziskového sdružení, nemůže bránit tomu, aby bylo poskytování služeb dotčené ve věci v původním řízení kvalifikováno jako poskytnutí služeb za úplatu, jak výslovně vyplývá z judikatury uvedené v bodě 28 tohoto rozsudku, podle které může být plnění, i když bylo uskutečněno za nižší cenu, než je pořizovací cena, kvalifikováno jako plnění poskytnuté za úplatu.

37 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování vzdělávacích služeb fakturovaných neziskovým sdružením, které byly v podstatné míře zadány třetím osobám a na které byly poskytnuty dotace z evropských fondů až do výše 70 % celkové hodnoty těchto služeb, představuje poskytování služby za úplatu, aniž se použije článek 28 této směrnice, z důvodu neexistence výslovné mandátní smlouvy umožňující prokázat existenci poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jejím vlastním jménem a na účet jiné osoby.

K třetí otázce

38 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 73 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že pokud poskytovatel služby obdrží od příjemce této služby pouze částečné protiplnění za uvedenou službu, přičemž zbývající hodnota téže služby je ve formě vyplacení podpory z prostředků pocházejících z EFRR, odpovídá přesto základ daně celkové částce obdržené poskytovatelem služby.

39 Jak z judikatury citované v bodě 27 tohoto rozsudku, tak z úvah uvedených v bodě 35 tohoto rozsudku vyplývá, že na tuto otázku je třeba odpovědět kladně. Článek 73 této směrnice tedy musí být vykládán v tom smyslu, že dotace vyplacené poskytovateli služeb z evropského fondu na konkrétní poskytnutí služeb spadají v souladu s tímto ustanovením do základu daně jakožto platba získaná od třetí osoby.

K první otázce

40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že neziskové sdružení, jehož předmětem činnosti je realizace programů státní podpory financovaných z EFRR, musí být považováno za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost.

41 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že s výhradou posouzení skutkových okolností věci v původním řízení, které musí provést předkládající soud, z odpovědi na druhou otázku vyplývá, že dotčené poskytování vzdělávacích služeb splňuje kritéria umožňující kvalifikovat je jako poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, takže je tato podmínka nezbytná, nikoli však dostačující pro konstatování výkonu ekonomické činnosti splněna.

42 Zadruhé analýza znění čl. 9 odst. 1 výše uvedené směrnice ozřejmuje rozsah působnosti pojmu „ekonomická činnost“ a současně upřesňuje objektivní povahu tohoto pojmu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě bez ohledu na svůj účel nebo výsledky (rozsudky ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 33 a citovaná judikatura, a ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 41 a citovaná judikatura).

43 Skutečnost, že právnická osoba může z důvodu své právní formy vykonávat podnikatelskou ekonomickou činnost pouze jako doplňkovou činnost, nemá tudíž vliv na existenci ekonomické činnosti směřující k získávání pravidelného příjmu, což představuje kritérium ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 35 a citovaná judikatura).

44 Z toho důvodu měla ve věci v původním řízení daňová správa za cenu nesprávného výkladu tohoto ustanovení za to, že samotné postavení žalobce v původním řízení jako neziskového sdružení brání jeho výkonu ekonomické činnosti ve smyslu uvedeného ustanovení.

45 Zatřetí okolnost, že dotčená vzdělávání byla z velké části financována podporami z EFRR, nemůže mít vliv na ekonomickou či neekonomickou povahu činnosti vykonávané sdružením, neboť pojem „ekonomická činnost“ se vzhledem ke své objektivní povaze připomenuté v bodě 42 tohoto rozsudku použije bez ohledu na způsob financování zvolený dotčeným subjektem, a to i tehdy, když se jedná o veřejné dotace (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 38 a citovaná judikatura).

46 Začtvrté vzhledem k tomu, že je obtížné vypracovat přesnou definici ekonomické činnosti, je třeba analyzovat všechny podmínky, za kterých je činnost prováděna, na základě posouzení každého jednotlivého případu s odkazem na typické jednání podnikatele působícího v dotyčné oblasti (rozsudky ze dne 30. března 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 35 a citovaná judikatura, a ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 43 a citovaná judikatura), tj. v projednávané věci podniku působícího v oblasti organizace a poskytování vzdělávacích služeb.

47 V tomto ohledu je pravda, že skutečnost, že sdružení tím, že stanoví cenu za poskytování vzdělávacích služeb, kterou fakturuje příjemcům těchto služeb, usiluje pouze o pokrytí svých provozních nákladů za účelem dosažení finanční rovnováhy, podle všeho neodpovídá typickému jednání jakéhokoliv podnikatele, kterým je ziskovost jeho podniku.

48 Tato analýza však neodpovídá znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a není podpořena ani skutkovými okolnostmi uvedenými v předkládacím rozhodnutí.

49 Nejprve je třeba podotknout, že ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Z toho vyplývá, že cíl spočívající v dosažení pouhého vyrovnání účtů, sledovaný sdružením, nestačí k vyloučení možnosti, že sdružení vykonává ekonomickou činnost. Z téhož důvodu by podnik, který se snaží dosahovat zisku, ale jeho činnost je trvale ztrátová, například z důvodu nedostatečné výkonnosti, přesto zůstal osobou povinnou k dani, pokud by analýza všech podmínek, za kterých je tato činnost vykonávána, připomenutá v bodě 46 tohoto rozsudku, vedla k závěru, že uvedená činnost má ekonomickou povahu.

50 Dále se sdružení při realizaci vzdělávacích projektů financovaných z EFRR prostřednictvím CFLA chová jako podnik organizující a zajišťující vzdělávání. Konkrétně hledá projekty, zákazníky a školitele, od nichž nakupuje služby v rámci subdodávek. Nechá příjemce vzdělávacích služeb zaplatit část ceny, hodnotí úroveň jejich znalostí a shromažďuje jejich komentáře týkající se vzdělávání, což odpovídá typickému průzkumu kvality.

51 Není zpochybňováno ani to, že sdružení má vlastní zaměstnance pro organizaci svých projektů, vedle subdodavatelů, které využívá. V tomto ohledu je třeba připomenout, že subdodávky jsou v hospodářském životě zcela běžné.

52 Z toho vyplývá, že navenek se sdružení jeví jako poskytovatel vzdělávacích služeb nebo služeb organizace takovýchto služeb srovnatelný se všemi ostatními hospodářskými subjekty přítomnými na stejném trhu, s nimiž tedy soutěží.

53 Konečně, i když se jeví, že skutečnost, že velká část jeho financování vyplývá z veřejných dotací, vyvolává nejistotu ohledně ekonomické životnosti sdružení, je nutno zdůraznit, že tyto dotace a jejich předpokládaná výše představují skutečnosti, na základě kterých sdružení vypracovává pracovní plán a hledá zákazníky.

54 Ze všech těchto úvah vyplývá, že taková nezisková organizace, jako je sdružení v projednávané věci, musí být považována za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, takže poskytování vzdělávacích služeb, které fakturuje, spadá do působnosti tohoto ustanovení.

55 Je však na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda se na takové poskytování služeb nevztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice, které se týká „odborného výcviku nebo rekvalifikace“, neboť Soudnímu dvoru nebyla tato otázka položena a nemá k dispozici informace obsažené ve spise, které by umožnily o ní rozhodnout.

56 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že postavení neziskového sdružení, které sdružení požívá, nebrání tomu, aby na základě analýzy zohledňující všechny okolnosti jeho činnosti, a zejména skutečnost, že je tato činnost srovnatelná s typickým jednáním hospodářského subjektu působícího v tomtéž odvětví, mohlo být toto sdružení považováno za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost ve smyslu tohoto ustanovení.

K nákladům řízení

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   poskytování vzdělávacích služeb fakturovaných neziskovým sdružením, které byly v podstatné míře zadány třetím osobám a na které byly poskytnuty dotace z evropských fondů až do výše 70 % celkové hodnoty těchto služeb, představuje poskytování služby za úplatu, aniž se použije článek 28 této směrnice, z důvodu neexistence výslovné mandátní smlouvy umožňující prokázat existenci poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jejím vlastním jménem a na účet jiné osoby.

2) **Článek 73 směrnice 2006/112**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   dotace vyplacené poskytovateli služeb z evropského fondu na konkrétní poskytnutí služeb spadají v souladu s tímto ustanovením do základu daně jakožto platba získaná od třetí osoby.

3) **Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   postavení neziskového sdružení, které sdružení požívá, nebrání tomu, aby na základě analýzy zohledňující všechny okolnosti jeho činnosti, a zejména skutečnost, že je tato činnost srovnatelná s typickým jednáním hospodářského subjektu působícího v tomtéž

odvětví, mohlo být toto sdružení považováno za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost ve smyslu tohoto ustanovení.

Podpisy