Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 4ης Ιουλίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 9, παράγραφος 1 – Έννοιες του "υποκειμένου στον φόρο" και της "οικονομικής δραστηριότητας" – Ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η οποία υλοποιεί έργα χρηματοδοτούμενα από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης (ΕΤΠΑ) – Παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης μέσω υπεργολάβων – Συνυπολογισμός του ποσού της επιδότησης στη βάση επιβολής του φόρου – Άρθρο 73»

Στην υπόθεση C-87/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο, Λεττονία) με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Φεβρουαρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija»

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, N. Wahl (εισηγητή) και J. Passer, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija», εκπροσωπούμενη από την A. Leškoviča, advokāte,

– η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις J. Davidoviča, K. Pommere και E. Bārdiņš,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την P. Carlin, τον M. Herold και τη L. Ozola,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 7ης Μαρτίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 9, παράγραφος 1, και των άρθρων 28 και 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija», λεττονικής ένωσης για τεχνολογίες πληροφοριών και επικοινωνιών (στο εξής: ένωση), και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία) σχετικά με την άρνηση της φορολογικής αρχής να επιτρέψει στην ένωση να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών βάσει των τιμολογίων που απέστειλαν στην ένωση οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης στις οποίες η ένωση είχε αναθέσει, καθ' υπεργολαβία, την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

6 Το άρθρο 73 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

7 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

θ) […] την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς,

[…]».

Το λεττονικό δίκαιο

Ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας

8 Ο Pievienotās vērtības nodokļa likums (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 29ης Νοεμβρίου 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, αριθ. 197) θεσπίστηκε με σκοπό τη μεταφορά της οδηγίας 2006/112 στο λεττονικό δίκαιο.

Ο νόμος περί ενώσεων και ιδρυμάτων

9 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του Biedrību un nodibinājumu likums (νόμου περί ενώσεων και ιδρυμάτων), της 30ής Οκτωβρίου 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, αριθ. 161), ως ένωση νοείται η οικειοθελής οργάνωση προσώπων που συστήνεται για την επίτευξη σκοπού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο οποίος ορίζεται στο καταστατικό της.

10 Βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, οι ενώσεις και τα ιδρύματα έχουν δικαίωμα να ασκούν δευτερεύουσα οικονομική δραστηριότητα σχετιζόμενη με τη διατήρηση ή εκμετάλλευση των περιουσιακών τους στοιχείων, καθώς και άλλες οικονομικές δραστηριότητες στο πλαίσιο της επίτευξης των σκοπών τους.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Το 2016 η ένωση, η οποία είναι εγκατεστημένη στη Λεττονία, συνήψε δύο συμβάσεις με τον Centrālā finanšu un līgumu asteuerentūra (Κεντρικό Οργανισμό Χρηματοδότησης και Δημοσίων Συμβάσεων, Λεττονία) (στο εξής: CFLA) για την υλοποίηση δύο έργων επαγγελματικής κατάρτισης χρηματοδοτούμενων από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης (ΕΤΠΑ). Επρόκειτο, αφενός, για ένα έργο κατάρτισης επαγγελματιών στον τομέα των τεχνολογιών της πληροφορίας και της επικοινωνίας (στο εξής: έργο ΤΠΕ) και, αφετέρου, για ένα έργο επαγγελματικής κατάρτισης για μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις (στο εξής: έργο ΜΠΜΕ). Ο ανάδοχος, στο πλαίσιο του πρώτου έργου, μπορούσε να είναι ένωση και, στο πλαίσιο του δεύτερου έργου, ένωση ή δημόσια αρχή.

12 Στο πλαίσιο του έργου ΤΠΕ, η ένωση συνήψε συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης σε λήπτες των υπηρεσιών. Δυνάμει των συμβάσεων αυτών, οι λήπτες υποχρεώθηκαν να καταβάλουν στην ένωση τις δαπάνες για την επαγγελματική κατάρτιση και τον αντίστοιχο ΦΠΑ, καθώς και, σε ορισμένες περιπτώσεις, έξοδα διαχείρισης ανερχόμενα σε 5 % ή 10 % του ποσού της ενίσχυσης την οποία χορήγησε στην ένωση ο CFLA και η οποία έπρεπε να μεταβιβασθεί στους εν λόγω λήπτες κατά το πέρας του έργου ΤΠΕ, πλέον του αντιστοιχούντος στο ποσό αυτό ΦΠΑ. Η ένωση συνήψε επίσης συμβάσεις με παρέχοντες υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης προκειμένου να διεξάγουν, για λογαριασμό της, τις επίμαχες δράσεις επαγγελματικής κατάρτισης. Κατά την ολοκλήρωση των δράσεων επαγγελματικής κατάρτισης, οι ως άνω παρέχοντες τις υπηρεσίες εξέδωσαν τιμολόγια με τα οποία χρέωσαν στην ένωση την πλήρη αξία των υπηρεσιών πλέον ΦΠΑ. Η ένωση εξόφλησε τα τιμολόγια των εν λόγω παρεχόντων τις υπηρεσίες και δήλωσε τον ΦΠΑ ως φόρο επί των εισροών. Κατά το πέρας του έργου, η ένωση κατέβαλε στους λήπτες των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης τα κονδύλια που εισέπραξε από τον CFLA (το ποσό των καταβολών αυτών κυμαινόταν μεταξύ 30 και 70 % της αξίας των παρασχεθεισών υπηρεσιών) και εξέδωσε τιμολόγια με τα οποία τους χρέωσε τα έξοδα διαχείρισης του έργου, ύψους 5 ή 10 % επί του ποσού της χορηγηθείσας από τον CFLA ενίσχυσης.

13 Στο πλαίσιο του έργου ΜΠΜΕ, η ένωση εξόφλησε ολοσχερώς τα ποσά που όφειλε στους παρέχοντες τις υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Η σύμβαση δυνάμει της οποίας πραγματοποιήθηκε η εξόφληση είχε συναφθεί μεταξύ της ένωσης, του παρέχοντος τις υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης και του λήπτη των υπηρεσιών αυτών. Σύμφωνα με τη σύμβαση, ο λήπτης αναλάμβανε την υποχρέωση να συγχρηματοδοτήσει την επαγγελματική κατάρτιση και ο παρέχων τις υπηρεσίες όφειλε να καταβάλει στην ένωση το ποσό που αντιστοιχούσε στη συγχρηματοδότηση αυτή (30 % επί της συνολικής πληρωμής, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ). Η χρηματοδότηση που χορηγήθηκε από το ΕΤΠΑ αντιστοιχούσε στο 70 % της συνολικής πληρωμής, καταβλήθηκε δε στην ένωση από τον CFLA κατά το πέρας του έργου, χωρίς τον ΦΠΑ.

14 Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε τη δυνατότητα της ένωσης να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών. Ως εκ τούτου, το 2019 και το 2021 εξέδωσε οκτώ αποφάσεις με τις οποίες επέβαλε στην ένωση ΦΠΑ ποσού 87 299,37 ευρώ για την περίοδο μεταξύ Ιανουαρίου και Οκτωβρίου 2018, χρηματικό πρόστιμο ύψους 611,96 ευρώ και προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής ανερχόμενη σε 7 707,52 ευρώ. Η φορολογική αρχή απέρριψε επίσης την αίτηση επιστροφής που υπέβαλε η ένωση σχετικά με το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που είχε διαπιστωθεί για τους μήνες Ιούλιο και Σεπτέμβριο έως Δεκέμβριο 2018, καθώς και για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο, Μάιο και Δεκέμβριο 2019, συνολικού ποσού 101 363,24 ευρώ.

15 Κατά τη φορολογική αρχή, τα έργα ΤΠΕ και ΜΠΜΕ μπορούσαν να υλοποιηθούν μόνον από ένωση ή από δημόσια αρχή, όχι όμως από επιχείρηση. Λαμβανομένου υπόψη του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της ένωσης, καθώς και του γεγονότος ότι δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση κέρδους στο πλαίσιο της υλοποίησης των έργων αυτών, η εκτέλεση των εν λόγω έργων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα της ένωσης. Η ένωση διαχειρίστηκε μεν τα έργα και προέβη σε πληρωμές χρηματοδοτούμενες από ευρωπαϊκούς πόρους υπέρ των ληπτών των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης, χωρίς, όμως, να παράσχει η ίδια τις υπηρεσίες αυτές και, ως εκ τούτου, δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

16 Η ένωση αμφισβήτησε τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής, θεωρώντας ότι η νομική μορφή της ως ένωσης προσώπων δεν επηρεάζει το δικαίωμά της να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών. Προέβαλε ότι ήταν εγγεγραμμένη στο λεττονικό μητρώο υποκειμένων στον ΦΠΑ και ότι, στο πλαίσιο των έργων ΤΠΕ και ΜΠΜΕ, είχε παράσχει υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης ως ενδιάμεσος.

17 Το Administratīvā rajona tiesa (περιφερειακό διοικητικό πρωτοδικείο, Λεττονία) έκανε δεκτές τις προσφυγές ακυρώσεως κατά των ως άνω αποφάσεων. Η φορολογική αρχή άσκησε έφεση κατά των επίμαχων δικαστικών αποφάσεων ενώπιον του Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικού εφετείου, Λεττονία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο αποφάσισε τη συνεκδίκαση όλων των υποθέσεων που είχαν αχθεί ενώπιόν του και αφορούσαν τις αποφάσεις αυτές.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administratīvā apgabaltiesa (διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, η ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της οποίας η δραστηριότητα αποσκοπεί στην υλοποίηση προγραμμάτων κρατικών ενισχύσεων που χρηματοδοτούνται από το [ΕΤΠΑ];

2) Έχει το άρθρο 28 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι μια ένωση, μολονότι στην πραγματικότητα δεν παρέχει υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης, πρέπει να εξομοιώνεται με τον παρέχοντα υπηρεσίες όταν οι υπηρεσίες αποκτώνται από άλλο οικονομικό φορέα για να καταστεί δυνατή η υλοποίηση ενός έργου κρατικής ενίσχυσης που χρηματοδοτείται από το [ΕΤΠΑ];

3) Είναι η φορολογητέα αντιπαροχή, σύμφωνα με το άρθρο 73 της οδηγίας [2006/112], το συνολικό ποσό που λαμβάνει ο παρέχων υπηρεσίες τόσο από τον λήπτη της υπηρεσίας όσο και από τρίτο υπό μορφή καταβολής ενισχύσεως, όταν ο παρέχων υπηρεσία λαμβάνει μόνο μερική αντιπαροχή από τον λήπτη της υπηρεσίας για την παρεχόμενη υπηρεσία (30 %) και η υπολειπόμενη αξία της υπηρεσίας καλύπτεται με τη μορφή καταβολής ενισχύσεως από το [ΕΤΠΑ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Διαπιστώνεται ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορά την ερμηνεία της έννοιας της «οικονομικής δραστηριότητας» του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ενώ το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αφορά,

κατ' ουσίαν, τον όρο «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, σε συνδυασμό με το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας.

20 Πλην όμως, μια δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 μόνον εφόσον αντιστοιχεί σε μία εκ των πράξεων του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 21).

21 Επομένως, πρέπει πρώτα να δοθεί απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Η απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα αυτό θα καταστήσει, ενδεχομένως, δυνατό στη συνέχεια να δοθεί απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα και να προσδιοριστεί κατά πόσον επιδοτήσεις όπως αυτές που χορήγησε εν προκειμένω ο CFLA, αφότου το ΕΤΠΑ κατέβαλε τις εν λόγω επιδοτήσεις προς αυτόν, περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου για υπηρεσίες όπως οι παρασχεθείσες από την ένωση στο πλαίσιο των έργων ΤΠΕ και ΜΠΜΕ. Τέλος, πρέπει, εφόσον κριθεί αναγκαίο, να εξεταστεί το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

22 Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως το αιτούν δικαστήριο περιγράφει την παροχή υπηρεσιών για την οποία εκδίδει τιμολόγια η ένωση, στηριζόμενο σε δύο χαρακτηριστικά που προκύπτουν από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η εν λόγω παροχή υπηρεσιών, ήτοι στη χρησιμοποίηση υπεργολαβιών εκ μέρους της ένωσης για την υλοποίηση των υπηρεσιών και στην επιδότηση την ως άνω παροχής υπηρεσιών από το ΕΤΠΑ, διαμέσου του CFLA.

23 Επομένως, με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 28 της οδηγίας, έχει την έννοια ότι συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης για την οποία εκδίδονται τιμολόγια από ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και η οποία έχει ανατεθεί κατά κύριο λόγο με υπεργολαβία σε τρίτους, τυγχάνει δε επιδότησης από ευρωπαϊκούς πόρους, δυνάμενης να ανέλθει έως και στο 70 % του συνολικού ποσού των παρεχόμενων υπηρεσιών.

24 Υπενθυμίζεται ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά, να εξακριβώσει τη φύση των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων (απόφαση της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Πάντως, το Δικαστήριο οφείλει παρά ταύτα να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι, για να πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, και να υπόκειται, ως εκ τούτου, η παροχή υπηρεσιών σε φόρο, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών, αφενός, και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής, αφετέρου. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του προσώπου που παρέχει τις υπηρεσίες, αφενός, και του λήπτη τους, αφετέρου, έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η

αμοιβή που λαμβάνει το πρόσωπο που προβαίνει στην παροχή συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (πρβλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Για να μπορεί να θεωρηθεί ότι μια τέτοια πράξη πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της ως άνω οδηγίας, δεν απαιτείται, όπως προκύπτει επίσης από το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας, η αντιπαροχή για την παροχή των υπηρεσιών να λαμβάνεται άμεσα από τον λήπτη των υπηρεσιών, αλλά μπορεί να λαμβάνεται και από τρίτον (πρβλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Το γεγονός ότι η επίμαχη πράξη πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους, και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς, δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της πράξης ως πραγματοποιούμενης «εξ επαχθούς αιτίας», δεδομένου ότι το γεγονός αυτό δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πράξης που διενεργήθηκε ή πρόκειται να διενεργηθεί και της καταβαλλόμενης ή μέλλουσας να καταβληθεί αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων (πρβλ. απόφαση της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η ένωση διοργανώνει, προετοιμάζει από υλικοτεχνικής απόψεως και ελέγχει τη διεξαγωγή προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης που προορίζονται για τους επαγγελματίες των τεχνολογιών της πληροφορίας και της επικοινωνίας (έργο ΤΠΕ) και για τις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις (έργο ΜΠΜΕ), αλλά αναθέτει την εκτέλεση των εν λόγω προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης σε υπεργολάβους.

30 Στο πλαίσιο του έργου ΤΠΕ συνυπάρχουν κατά τα φαινόμενα, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, δύο παροχές υπηρεσιών. Η πρώτη συνδέει τον λήπτη των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης με την ένωση, στην οποία ο εν λόγω λήπτης καταβάλλει το σύνολο του ζητούμενου τιμήματος. Αφού εισπράξει την επιδότηση από τον CFLA, η ένωση μεταβιβάζει σε κάθε λήπτη των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης το ποσό που του αναλογεί, όπερ συνεπάγεται τη μείωση του αντιτίμου το οποίο κατέβαλε αρχικώς ο λήπτης στην ένωση. Η δεύτερη παροχή υπηρεσιών προκύπτει από τη σύμβαση που έχει συνάψει η ένωση με την παρέχουσα την κατάρτιση επιχείρηση, την οποία η ένωση αμείβει για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.

31 Καθίσταται σαφές, επομένως, ότι η ένωση πρέπει να θεωρηθεί ως ο παρέχων τις υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης έναντι του λήπτη των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης. Συναφώς, είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι η ένωση επέλεξε, αντί να προσλάβει δικό της προσωπικό, να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες υπεργολάβου.

32 Κατά συνέπεια, το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112, το γράμμα του οποίου απαιτεί ο υποκείμενος στον φόρο να ενεργεί ιδίω ονόματι για λογαριασμό τρίτου, δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο έργου όπως το έργο ΤΠΕ, διότι, αφενός, η ένωση ενήργησε ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, εκδίδοντας τιμολόγια και χρεώνοντας στους λήπτες των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης το αντίτιμο των υπηρεσιών αυτών και, αφετέρου, η παρέχουσα τις υπηρεσίες κατάρτισης επιχείρηση ενήργησε εξ ονόματος και για λογαριασμό τρίτου, ήτοι της ένωσης, παρέχοντας τις εν λόγω υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης, για τις οποίες την αμοιβή κατέβαλε εν συνεχεία η ένωση.

33 Στο πλαίσιο του έργου ΜΠΜΕ, πάντοτε υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, η κατάσταση είναι ελαφρώς διαφορετική, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, υφίσταται μεν, όπως και στο έργο ΤΠΕ, σύμβαση μεταξύ της ένωσης και υπεργολάβου για την παροχή των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης προς τους λήπτες των υπηρεσιών, πλην όμως η σχέση με τους λήπτες καθορίζεται με άλλη –τριμερή– σύμβαση μεταξύ της ένωσης, της παρέχουσας την κατάρτιση επιχείρησης και εκάστου λήπτη των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης. Η άλλη αυτή σύμβαση ορίζει ότι ο λήπτης αναλαμβάνει το 30 % των δαπανών για την παροχή υπηρεσιών, για το δε ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό αυτό εκδίδεται τιμολόγιο, κατά τα φαινόμενα, από την ίδια την ένωση. Η χορήγηση της επιδότησης από τον CFLA, ανερχόμενη στο 70 % του αντιτίμου της παροχής υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης, παρέχει, επομένως, στην ένωση τη δυνατότητα να εισπράξει ολόκληρο το ως άνω αντίτιμο.

34 Ως εκ τούτου, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο της μη ύπαρξης σύμβασης εντολής μεταξύ της ένωσης και της παρέχουσας την κατάρτιση επιχείρησης, φαίνεται ότι, παρά τη διαφοροποίηση σε σχέση με το έργο ΤΠΕ, η οποία έγκειται ιδίως στην ύπαρξη τριμερούς σύμβασης, η ένωση παρέσχε ομοίως ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, μέσω υπεργολάβου, τις επίμαχες υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν εκτελέσθηκαν από τον υπεργολάβο ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό. Επομένως, το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 δεν τυγχάνει εφαρμογής υπό το πρίσμα της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

35 Επισημαίνεται επιπλέον όσον αφορά τα δύο έργα, πρώτον, ότι το γεγονός ότι η χρηματοδότηση της παροχής υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης προέρχεται, έστω και κατά μεγάλο μέρος, από οργανισμό όπως ο CFLA, ο οποίος με τη σειρά του εισέπραξε τα επίμαχα ποσά από το ΕΤΠΑ, δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό της εν λόγω παροχής υπηρεσιών ως παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, όπως τούτο προκύπτει ρητώς από την υπομνησθείσα στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, κατά την οποία η αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών μπορεί να καταβάλλεται από τρίτον.

36 Δεύτερον, ούτε το γεγονός ότι το εισόδημα που αποτελείται, αφενός, από την καταβολή της ενισχύσεως η οποία χορηγείται, διαμέσου του CFLA, από το ΕΤΠΑ και, αφετέρου, από την αμοιβή που καταβάλλουν οι λήπτες των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης καλύπτει στο ακέραιο τις δαπάνες της ένωσης, χωρίς, όμως, να της παρέχει τη δυνατότητα να αντλήσει κέρδος, βάσει της ιδιότητάς της ως ένωσης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είναι ικανό να εμποδίσει τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχής υπηρεσιών ως παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, όπως τούτο προκύπτει ρητώς από τη μνημονευθείσα στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, κατά την οποία έστω και αν μια πράξη πραγματοποιείται σε τιμή χαμηλότερη της τιμής κόστους, μπορεί να χαρακτηριστεί ως πράξη πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας.

37 Ως εκ τούτου, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης για την οποία εκδίδονται τιμολόγια από ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και η οποία έχει ανατεθεί κατά κύριο λόγο με υπεργολαβία σε τρίτους, τυγχάνει δε επιδότησης από ευρωπαϊκούς πόρους, δυνάμενης να ανέλθει έως το 70 % του συνολικού ποσού των παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς να εφαρμόζεται το άρθρο 28 της ως άνω οδηγίας, ελλείψει ρητής σύμβασης εντολής βάσει της οποίας να αποδεικνύεται η ύπαρξη παροχής υπηρεσιών στην οποία προβαίνει υποκείμενος στον φόρο ιδίω ονόματι και για λογαριασμό τρίτου.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

38 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, όταν ο παρέχων υπηρεσίες λαμβάνει από τον λήπτη των υπηρεσιών μερική μόνον αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες, λόγω του ότι η αντιπαροχή για την εναπομένουσα αξία των ίδιων υπηρεσιών λαμβάνει τη μορφή καταβολής ενισχύσεως με πόρους χορηγούμενους από το ΕΤΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου αντιστοιχεί, παρά ταύτα, στο συνολικό ποσό που εισέπραξε ο παρέχων τις υπηρεσίες.

39 Τόσο από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως όσο και από τις εκτιμήσεις που εκτίθενται στη σκέψη 35 αυτής προκύπτει ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Επομένως, το άρθρο 73 της ως άνω οδηγίας έχει την έννοια ότι οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται από ευρωπαϊκό ταμείο σε παρέχοντα υπηρεσίες για συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στη βάση επιβολής του φόρου, ως πληρωμή καταβληθείσα από τρίτο πρόσωπο.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

40 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο ασκών οικονομική δραστηριότητα ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι δραστηριότητες της οποίας αποσκοπούν στην υλοποίηση προγραμμάτων κρατικών ενισχύσεων χρηματοδοτούμενων από το ΕΤΠΑ.

41 Συναφώς, κατά πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, υπό την επιφύλαξη της εκτιμήσεως στην οποία πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης, από την απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης πληροί τα κριτήρια για να μπορεί να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, με συνέπεια να εκπληρώνεται η εν λόγω αναγκαία, αλλά μη επαρκής, προϋπόθεση για τη διαπίστωση της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας.

42 Κατά δεύτερον, από την ανάλυση του γράμματος του άρθρου 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προκύπτει εμφανώς η έκταση του πεδίου εφαρμογής της έννοιας της «οικονομικής δραστηριότητας» και συγχρόνως διευκρινίζεται ο αντικειμενικός χαρακτήρας της, υπό την έννοια ότι η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της (αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι, λόγω της εταιρικής του μορφής, ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να ασκεί μόνον συμπληρωματικώς οικονομική δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως δεν έχει σημασία για την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας αποσκοπούσας στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, όπερ συνιστά το κριτήριο της οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44 Κατά συνέπεια, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε εσφαλμένη ερμηνεία της ως άνω διατάξεως για να κρίνει ότι η ιδιότητα και μόνον της εφεσίβλητης της κύριας δίκης ως ένωσης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εμποδίζει την εκ μέρους της άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

45 Κατά τρίτον, το γεγονός ότι τα οικεία προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης χρηματοδοτήθηκαν σε σημαντικό βαθμό από ενισχύσεις χορηγούμενες από το ΕΤΠΑ δεν ασκεί επιρροή στην οικονομική ή μη φύση της ασκούμενης από την ένωση δραστηριότητας, διότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», λόγω του αντικειμενικού χαρακτήρα της ο οποίος υπομνήσθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του τρόπου χρηματοδότησης που επέλεξε ο οικείος επιχειρηματίας, περιλαμβανομένων των δημόσιων επιδοτήσεων (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Κατά τέταρτον, λαμβανομένης υπόψη της δυσκολίας διαμόρφωσης ακριβούς ορισμού της οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να αναλύεται το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες αυτή πραγματοποιείται, με τη διενέργεια κατά περίπτωση εκτιμήσεως με γνώμονα τη συμπεριφορά που θα συνιστούσε τυπική συμπεριφορά επιχειρηματία που δραστηριοποιείται στον οικείο τομέα (αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 30ής Μαρτίου 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ήτοι, εν προκειμένω, επιχείρησης που δραστηριοποιείται στον τομέα της διοργάνωσης και της παροχής υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης.

47 Συναφώς, είναι αληθές ότι το γεγονός ότι η ένωση, με τον καθορισμό του αντιτίμου των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης, για τις οποίες εκδίδει τιμολόγια χρεώνοντας τους λήπτες των υπηρεσιών αυτών, επιδιώκει αποκλειστικώς την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας της με σκοπό την οικονομική της ισορροπία, δεν φαίνεται να αντιστοιχεί στην τυπική συμπεριφορά ενός επιχειρηματία, η οποία συνίσταται στην επιδίωξη της κερδοφορίας της επιχείρησής του.

48 Ωστόσο, η ανάλυση αυτή δεν αντιστοιχεί στο γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ούτε επιβεβαιώνεται από τα πραγματικά στοιχεία που παρατίθενται στην απόφαση περί παραπομπής.

49 Κατ’ αρχάς, από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Συνεπώς, ο επιδιωκόμενος από την ένωση σκοπός, ο οποίος συνίσταται απλώς στην επίτευξη ισοσκελισμένων λογαριασμών, δεν αρκεί για να αποκλειστεί η πιθανότητα ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας εκ μέρους της. Για τον ίδιο λόγο, μια επιχείρηση που επιδιώκει να αποκομίσει κέρδη, η δραστηριότητα της οποίας, όμως, αποδεικνύεται μακροπρόθεσμα ελλειμματική, για παράδειγμα λόγω χαμηλών επιδόσεων, εξακολουθεί να είναι υποκείμενος στον φόρο αν, με βάση την υπομνησθείσα στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως ανάλυση του συνόλου των συνθηκών υπό τις οποίες ασκείται η δραστηριότητα αυτή, η εν λόγω δραστηριότητα θεωρείται ότι έχει οικονομική φύση.

50 Περαιτέρω, η ένωση λειτουργεί ως επιχείρηση που διοργανώνει και παρέχει προγράμματα επαγγελματικής κατάρτισης κατά την υλοποίηση των έργων επαγγελματικής κατάρτισης που χρηματοδοτούνται από το ΕΤΠΑ, διαμέσου του CFLA. Συγκεκριμένα, αναζητεί έργα, πελάτες καθώς και εκπαιδευτές, των οποίων τις υπηρεσίες αποκτά στο πλαίσιο υπεργολαβίας. Μεριμνά

για την καταβολή μέρους του αντιτίμου από τους λήπτες των υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης, αξιολογεί το επίπεδο γνώσεών τους και συγκεντρώνει τα σχόλιά τους σχετικά με την επαγγελματική κατάρτιση, πράγμα που αντιστοιχεί σε τυπική έρευνα ποιότητας.

51 Δεν αμφισβητείται επίσης ότι η ένωση διαθέτει δικό της προσωπικό για τη διοργάνωση των έργων της, πέραν των υπεργολάβων στους οποίους απευθύνεται. Υπενθυμίζεται, ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, ότι η υπεργολαβία είναι απολύτως συνήθης στο πλαίσιο της οικονομικής ζωής.

52 Ως εκ τούτου, έναντι τρίτων η ένωση εμφανίζεται ως παρέχων υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης ή διοργάνωσης τέτοιων υπηρεσιών, ανάλογος με κάθε άλλον επιχειρηματία που δραστηριοποιείται στην ίδια αγορά, με τον οποίο, επομένως, τελεί σε σχέση ανταγωνισμού.

53 Τέλος, μολονότι το γεγονός ότι σημαντικό μέρος της χρηματοδότησής της προέρχεται από δημόσιες επιδοτήσεις δημιουργεί αβεβαιότητα ως προς την οικονομική βιωσιμότητα της ένωσης, υπογραμμίζεται ότι οι επιδοτήσεις αυτές και το προβλέψιμο ποσό τους αποτελούν στοιχεία βάσει των οποίων η ένωση καταρτίζει το πρόγραμμα εργασιών της και αναζητεί πελάτες.

54 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι οντότητα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όπως η ένωση πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο ασκών οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, με συνέπεια η παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης για την οποία εκδίδει τιμολόγια η ένωση να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

55 Τούτου δοθέντος, εναπόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει ότι μια τέτοια παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της ως άνω οδηγίας, η οποία αφορά «την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση», δεδομένου ότι το ζήτημα αυτό δεν υποβλήθηκε στην κρίση του Δικαστηρίου και ότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει στοιχεία από τη δικογραφία τα οποία να καθιστούν δυνατή την επίλυσή του.

56 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι το καθεστώς μιας ένωσης ως ένωσης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποκλείει, κατόπιν ανάλυσης στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των περιστάσεων της δραστηριότητας της ως άνω ένωσης και ιδίως το γεγονός ότι η δραστηριότητα αυτή είναι ανάλογη με την τυπική συμπεριφορά επιχειρηματία του ίδιου τομέα, η εν λόγω ένωση να μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο ασκών οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ’ αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η παροχή υπηρεσιών επαγγελματικής κατάρτισης για την οποία εκδίδονται τιμολόγια από ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και η οποία έχει ανατεθεί κατά κύριο λόγο με υπεργολαβία σε τρίτους, τυγχάνει δε επιδότησης από ευρωπαϊκούς πόρους, δυνάμενης να ανέλθει έως το 70 % του συνολικού ποσού των παρεχόμενων υπηρεσιών, χωρίς να εφαρμόζεται το άρθρο 28 της ως άνω οδηγίας, ελλείψει ρητής σύμβασης εντολής βάσει της οποίας να αποδεικνύεται η ύπαρξη παροχής υπηρεσιών στην οποία προβαίνει υποκείμενος στον φόρο ιδίω ονόματι και για λογαριασμό τρίτου.

2) Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112

έχει την έννοια ότι:

οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται από ευρωπαϊκό ταμείο σε παρέχοντα υπηρεσίες για συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στη βάση επιβολής του φόρου, ως πληρωμή καταβληθείσα από τρίτο πρόσωπο.

3) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112

έχει την έννοια ότι:

το καθεστώς μιας ένωσης ως ένωσης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποκλείει, κατόπιν ανάλυσης στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των περιστάσεων της δραστηριότητας της ως άνω ένωσης και ιδίως το γεγονός ότι η δραστηριότητα αυτή είναι ανάλογη με την τυπική συμπεριφορά επιχειρηματία του ίδιου τομέα, η εν λόγω ένωση να μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο ασκών οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

(υπογραφές)