Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

4. srpnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Članak 9. stavak 1. – Pojmovi ‚porezni obveznik' i ‚gospodarska aktivnost' – Neprofitna udruga koja provodi projekte koji se financiraju iz Europskog fonda za regionalni razvoj (EFRR) – Pružanje usluga osposobljavanja posredstvom podizvođačâ – Uključivanje iznosa potpore u poreznu osnovicu – Članak 73."

U predmetu C-87/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud, Latvija), odlukom od 14. veljače 2023., koju je Sud zaprimio 15. veljače 2023., u postupku

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija"

protiv

Valsts ieņēmumu dienests,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, N. Wahl (izvjestitelj) i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za latvijsku vladu, J. Davidoviča, K. Pommere i E. Bārdiņš, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, P. Carlin, M. Herold i L. Ozola, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: latvijski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 7. ožujka 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se u biti na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 9. stavka 1. te članaka 28. i 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Biedrībe „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloeijas asociācija", latvijske udruge za informacijsku i komunikacijsku tehnologiju (u daljnjem tekstu: Udruga) i Valsts ieņēmumu dienestsa (porezna uprava, Latvija) u vezi s odbijanjem potonjeg da Udruzi prizna pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog kao pretporez na temelju računa koje su joj izdala poduzeća pružatelji usluga osposobljavanja koje je podugovorila s njima.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]"

4 U članku 9. stavku 1. te direktive određuje se:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

5 Članak 28. navedene direktive glasi:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge."

6 Članak 73. iste direktive glasi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

7 U skladu s člankom 132. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Države članice dužne su [osloboditi] sljedeće transakcije:

[…]

(i) […] stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;

[…]"

Latvijsko pravo

Zakon o porezu na dodanu vrijednost

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 29. studenoga 2012. (*Latvijas Vēstnesis*, 2012., br. 197) prenosi Direktivu 2006/112 u latvijsko pravo.

Zakon o udrugama i zakladama

9 Člankom 2. stavkom 1. Biedrību un nodibinājumu likumsa (Zakon o udrugama i zakladama) od 30. listopada 2003. (*Latvijas Vēstnesis*, 2003., br. 161) propisuje se da su udruge dobrovoljna udruženja osoba, osnovana radi postizanja ciljeva koji su utvrđeni njihovim statutima i koji ne uključuju ostvarivanje dobiti.

10 Na temelju članka 7. stavka 1. tog zakona, udruge i zaklade imaju pravo kao sporednu djelatnost obavljati gospodarsku aktivnost povezanu s održavanjem ili korištenjem vlastite imovine te druge gospodarske aktivnosti u svrhu postizanja svojih ciljeva.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Udruga sa sjedištem u Latviji sklopila je 2016. dva ugovora s Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Središnja agencija za financiranje i ugovaranje, Latvija) (u daljnjem tekstu: CFLA) u vezi s provedbom dvaju projekata osposobljavanja koji se financiraju iz Europskog fonda za regionalni razvoj (EFRR). Radilo se, s jedne strane, o projektu osposobljavanja stručnjaka za informacijsku i komunikacijsku tehnologiju (u daljnjem tekstu: projekt IKT) i, s druge strane, o projektu osposobljavanja malih i mikropoduzeća (u daljnjem tekstu: projekt MMP). Ponuditelj u okviru prvog projekta mogao je biti udruga, a u okviru drugog projekta udruga ili javno tijelo.

12 U okviru projekta IKT Udruga je sklopila ugovore o pružanju usluga osposobljavanja korisnicima. U skladu s tim ugovorima, ti su korisnici Udruzi morali platiti troškove osposobljavanja i odgovarajući PDV kao i, u nekim slučajevima, troškove upravljanja u iznosu od 5 % ili 10 % iznosa potpore koju je CFLA dodijelio Udruzi i koji su se trebali prenijeti navedenim korisnicima na kraju projekta IKT, pri čemu se taj iznos uvećavao za PDV. Udruga je također sklopila ugovore s pružateljima usluga osposobljavanja radi obavljanja, za njezin račun, aktivnosti osposobljavanja o kojima je riječ. Nakon završetka osposobljavanja ti su pružatelji usluga naplatili toj udruzi cjelokupnu vrijednost tih usluga i primijenili PDV. Udruga je platila račune navedenih pružatelja usluga i prijavila PDV kao pretporez. Na kraju projekta Udruga je isplatila sredstva koja je primila od CFLA-a korisnicima osposobljavanja (ta su plaćanja bile različitog iznosa, od 30 % do 70 % vrijednosti izvršene usluge) te im je obračunala troškove upravljanja projektom u visini od 5 % ili 10 % iznosa potpore koju je dodijelio CFLA.

13 U okviru projekta MMP Udruga je pružateljima usluga osposobljavanja platila cjelokupan iznos, uključujući PDV. Ugovor na temelju kojeg je izvršeno plaćanje sklopljen je između Udruge, pružatelja usluga osposobljavanja i korisnika tih usluga. U skladu s tim ugovorom taj se korisnik obvezao sufinancirati osposobljavanje, a pružatelj usluga bio je dužan Udruzi platiti iznos koji odgovara tom sufinanciranju (30 % ukupnog plaćanja, uključujući PDV). Sredstva iz EFRR-a činila su 70 % ukupnog plaćanja, a Udruzi ih je na kraju projekta platio CFLA, bez PDV-a.

14 Nakon provedenog nadzora porezna uprava dovela je u pitanje mogućnost da Udruga odbije pretporez. Stoga je tijekom 2019. i 2021. donijela osam odluka kojima se Udruzi nalaže da plati PDV u iznosu od 87 299,37 eura za razdoblje od siječnja do listopada 2018., novčanu kaznu u iznosu od 611,96 eura i kaznu za kašnjenje u iznosu od 7 707,52 eura. Također je odbila zahtjev za povrat koji je Udruga podnijela u pogledu preplaćenog PDV-a utvrđenog za razdoblje od srpnja i rujna do prosinca 2018. kao i za mjesece veljaču, ožujak, svibanj i prosinac 2019., u ukupnom iznosu od 101 363,24 eura.

15 Prema mišljenju porezne uprave, projekte IKT i MMP mogla je provesti samo udruga ili javno tijelo, ali ne i gospodarski subjekt. Uzimajući u obzir da cilj Udruge nije stjecanje dobiti i činjenicu da nije predviđeno ostvarivanje dobiti u okviru provedbe tih projekata, provođenje navedenih projekata ne može se smatrati gospodarskom aktivnošću Udruge. Potonja je upravljala projektima i izvršila plaćanja iz europskih fondova, od kojih su koristi imali korisnici usluga osposobljavanja, ali ona sama nije pružala takve usluge i stoga nema pravo na odbitak pretporeza.

16 Udruga je osporila odluke porezne uprave smatrajući da njezin status udruge ne utječe na njezino pravo na odbitak pretporeza. Istaknula je da je upisana u latvijski registar obveznika PDV-a i da je u okviru projekata IKT i MMP pružala usluge osposobljavanja kao posrednik.

17 Administratīvā rajona tiesa (Općinski upravni sud, Latvija) prihvatila je tužbe za poništenje tih odluka. Porezna uprava podnijela je žalbu protiv predmetnih presuda pred Administratīvā apgabaltiesom (Okružni upravni sud, Latvija), sudom koji je uputio zahtjev, koji je spojio sve predmete povezane s tim presudama koji su mu podneseni.

18 U tim je okolnostima Administratīvā apgabaltiesa (Okružni upravni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 9. stavak 1. Direktive [2006/112] tumačiti na način da neprofitnu udrugu čija se djelatnost odnosi na provedbu programâ državne potpore koji se financiraju iz [EFRR-a] treba smatrati poreznim obveznikom koji obavlja gospodarsku aktivnost?

2. Treba li članak 28. Direktive [2006/112] tumačiti na način da udrugu koja u praksi ne pruža usluge osposobljavanja ipak treba smatrati pružateljem usluga ako su usluge nabavljene od drugog gospodarskog subjekta kako bi se omogućila provedba projekta državne potpore koji se financira iz [EFRR-a]?

3. Ako pružatelj usluge od primatelja usluge primi samo djelomičnu naknadu za pruženu uslugu (30 %), dok se preostala vrijednost usluge namiruje isplatom potpore iz [EFRR-a], je li oporeziva naknada, u skladu s člankom 73. Direktive [2006/112], ukupan iznos koji pružatelj usluge primi od primatelja usluge i od treće osobe u obliku isplate potpore?"

O prethodnim pitanjima

19 Valja utvrditi da se prvo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi na tumačenje pojma „gospodarska aktivnost" iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, dok se drugo pitanje koje je postavio taj sud u biti odnosi na pojam „isporuka usluga uz naknadu" u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive, u vezi s njezinim člankom 28.

20 Međutim, aktivnost se može kvalificirati kao gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. te direktive (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 21.).

21 Stoga je potrebno najprije odgovoriti na drugo pitanje. Odgovor na to pitanje omogućit će zatim, ako je potrebno, da se odgovori na treće pitanje tako da se utvrdi jesu li potpore poput onih koje je u ovom slučaju dodijelio CFLA nakon što mu ih je isplatio sam EFRR obuhvaćene oporezivim iznosom usluga kao što su one koje je Udruga pružila u okviru projekata IKT i MMP. Naposljetku, trebat će, ovisno o slučaju, ispitati prvo pitanje.

Drugo pitanje

22 U svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev opisuje usluge koje je Udruga obračunala oslanjajući se na dva obilježja koja se temelje na njihovu kontekstu, odnosno na korištenje podizvođača za pružanje tih usluga i subvencioniranje navedenih usluga od strane EFRR-a posredstvom CFLA-a.

23 Iz toga proizlazi da tim pitanjem taj sud u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112, u vezi s njezinim člankom 28., tumačiti na način da usluge osposobljavanja koje je obračunala neprofitna udruga i koje su u bitnome podugovorene s trećim osobama te su za njih primljene potpore iz europskih fondova u visini do 70 % ukupnog iznosa tih usluga čine isporuku usluga uz naknadu.

24 Valja podsjetiti na to da je na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi prirodu transakcija iz glavnog postupka (presuda od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 22. i navedena sudska praksa).

25 Međutim, Sud ipak mora tom sudu pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u predmetu koji se pred njim vodi (presuda od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 23. i navedena sudska praksa).

26 U tom pogledu iz sudske prakse proizlazi da je takva isporuka usluga izvršena „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i da je stoga oporeziva samo ako postoji izravna veza između te isporuke usluga, s jedne strane, i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio, s druge strane. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja usluge, s jedne strane, i njihova korisnika, s druge strane, postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primila osoba koja je izvršila te transakcije čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene tom korisniku (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

27 Kako bi se takva transakcija mogla smatrati izvršenom „uz naknadu” u smislu te direktive, nije nužno, kao što to proizlazi i iz članka 73. navedene direktive, da se protučinidba za pružanje usluge dobiva izravno od njezina primatelja, nego se ona može dobiti i od treće osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

28 Činjenica da je navedena transakcija izvršena uz višu ili nižu cijenu od cijene troška i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od redovne tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između transakcije koja je izvršena ili koja treba biti izvršena i protučinidbe koja je primljena ili koja treba biti primljena, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

29 U ovom slučaju, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da Udruga organizira, priprema gradivo i kontrolira osposobljavanje namijenjeno stručnjacima informacijske i komunikacijske tehnologije (projekt IKT) te malim i mikropoduzećima (projekt MMP), ali da izvođenje tih osposobljavanja povjerava podizvodačima.

30 Čini se da u okviru projekta IKT, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, istodobno postoje dvije isporuke usluga. Prva povezuje korisnika osposobljavanja s Udrugom, kojoj taj korisnik plaća cjelokupnu traženu cijenu. Nakon što od CFLA-a primi potporu, Udruga prenosi iznos koji pripada svakom korisniku usluge osposobljavanja, čime se umanjuje cijena koju je korisnik prvotno platio Udruzi. Druga proizlazi iz ugovora sklopljenog između Udruge i poduzeća za osposobljavanje, kojem ona isplaćuje naknadu za pruženu uslugu.

31 Stoga je jasno da Udrugu treba smatrati pružateljem usluga osposobljavanja u odnosu na korisnika osposobljavanja. U tom je pogledu nevažno to što se Udruga, umjesto da zapošljava vlastito osoblje, odlučila koristiti uslugama podizvođača.

32 Članak 28. Direktive 2006/112, čiji tekst zahtijeva da porezni obveznik djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu, nije stoga relevantan u okviru projekta kao što je to projekt IKT jer je, s jedne strane, Udruga djelovala u svoje ime i za svoj račun kad je korisnicima osposobljavanja obračunavala njegovu cijenu i, s druge strane, jer je poduzeće za osposobljavanje pri izvršavanju predmetnih usluga osposobljavanja, a koje je Udruga potom platila, djelovalo u ime i za račun druge osobe, odnosno Udruge.

33 U okviru projekta MMP, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, stvari se čine ponešto različitima jer, kao što to proizlazi iz točke 13. ove presude, postoji, kao što je to slučaj s projektom IKT, ugovor između Udruge i podizvođača radi pružanja usluge osposobljavanja korisnicima, ali je sam odnos s potonjima definiran drugim trostranim ugovorom između

Udruge, poduzeća za osposobljavanje i svakog korisnika osposobljavanja. Taj drugi ugovor određuje da korisnik snosi 30 % troškova usluge, pri čemu se čini da sama Udruga obračunava iznos koji odgovara tom postotku. Stoga se dodjelom potpore od strane CFLA-a u visini od 70 % cijene za pružanje usluga osposobljavanja Udruzi omogućuje da dobije cjelokupnu cijenu.

34 Stoga se čini, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri da ne postoji ugovor o nalogu između Udruge i poduzeća za osposobljavanje, da je, unatoč razlici u odnosu na projekt IKT koja se osobito odnosi na postojanje trostranog ugovora, Udruga također u svoje ime i za svoj račun pružala predmetne usluge osposobljavanja posredstvom podizvođača, s obzirom na to da te usluge podizvođač nije pružao u vlastito ime i za sebe. Stoga se članak 28. Direktive 2006/112, s obzirom na zahtjev za prethodnu odluku, ne može primijeniti.

35 U pogledu dvaju projekata valja dodati, kao prvo, da okolnost da financiranje pružanja usluga osposobljavanja potječe, čak i u velikom dijelu, od tijela kao što je CFLA, koji je sam primio iznose o kojima je riječ iz EFRR-a, nije prepreka tomu da se te isporuke kvalificiraju kao isporuke usluga uz naknadu, kao što to izričito proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 27. ove presude, u skladu s kojom se protučinidba za pružanje usluga može dobiti od treće osobe.

36 Kao drugo, okolnost da prihod koji se sastoji od, s jedne strane, isplate potpore EFRR-a posredstvom CFLA-a i, s druge strane, naknade koju su platili korisnici usluga osposobljavanja, u cijelosti pokriva troškove Udruge, ali joj, u skladu s njezinim statusom neprofitne udruge, ne omogućuje da ostvari dobit, također ne može biti prepreka tomu da se isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku kvalificiraju kao isporuke obavljene uz naknadu, kao što to izričito proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 28. ove presude, prema kojoj se transakcija, čak i ako se provodi po cijeni nižoj od cijene troška, može kvalificirati kao transakcija koja se obavlja uz naknadu.

37 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da usluge osposobljavanja koje je obračunala neprofitna udruga i koje su u bitnome podugovorene s trećim osobama te su za njih primljene potpore iz europskih fondova u visini do 70 % ukupnog iznosa tih usluga čine isporuku usluga uz naknadu, pri čemu se ne može primijeniti članak 28. te direktive ako ne postoji izričiti ugovor o nalogu koji omogućuje utvrđenje postojanja pružanja usluga koje porezni obveznik pruža u svoje ime, ali za drugu osobu.

Treće pitanje

38 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 73. Direktive 2006/112 tumačiti na način da, kad pružatelj usluge primi od korisnika te usluge samo djelomičnu naknadu za navedenu uslugu, pri čemu je naknada za preostalu vrijednost iste usluge plaćena u obliku potpore iz sredstava EFRR-a, oporezivi iznos ipak odgovara ukupnom iznosu koji je primio pružatelj usluge.

39 Iz sudske prakse navedene u točki 27. ove presude i iz razmatranja iznesenih u točki 35. te presude proizlazi da na to pitanje valja odgovoriti potvrdno. Članak 73. te direktive stoga treba tumačiti na način da potpore koje su pružatelju usluga isplaćene iz europskog fonda za konkretno pružanje usluga ulaze, u skladu s tom odredbom, kao plaćanje primljeno od treće strane, u oporezivi iznos.

Prvo pitanje

40 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da neprofitnu udrugu čija se aktivnost odnosi na provedbu programâ državne potpore koji se financiraju iz EFRR-a treba smatrati poreznim obveznikom koji obavlja gospodarsku aktivnost.

41 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti na to da, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev ocijeni činjenice iz glavnog predmeta, iz odgovora na drugo pitanje proizlazi da isporuke usluga osposobljavanja o kojima je riječ ispunjavaju kriterije na temelju kojih se one mogu kvalificirati kao isporuke usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112, tako da je ispunjen taj uvjet koji je nužan, ali ne i dovoljan, za utvrđenje obavljanja gospodarske aktivnosti.

42 Kao drugo, analiza teksta članka 9. stavka 1. te direktive, naglašavajući doseg područja primjene pojma „gospodarska aktivnost”, također pojašnjava njegov objektivan karakter, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima (presude od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 33. i navedena sudska praksa i od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 41. i navedena sudska praksa).

43 Stoga, činjenica da pravna osoba zbog svojeg društvenog oblika može obavljati gospodarsku aktivnost samo kao dodatnu profitnu djelatnost ne utječe na postojanje gospodarske aktivnosti čiji je cilj ostvarivanje prihoda na kontinuiranoj osnovi, što predstavlja kriterij gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

44 Slijedom toga, u glavnom predmetu porezna uprava je zbog pogrešnog tumačenja te odredbe smatrala da je sam status neprofitne udruge tužitelja iz glavnog postupka prepreka njegovu obavljanju gospodarske aktivnosti u smislu navedene odredbe.

45 Kao treće, okolnost da je predmetno osposobljavanje velikim dijelom bilo financirano potporama koje potječu iz EFRR-a ne može utjecati na gospodarsku ili negospodarsku prirodu aktivnosti koju obavlja Udruga jer se pojam „gospodarska aktivnost”, zbog njegove objektivne naravi navedene u točki 42. ove presude, primjenjuje neovisno o načinu financiranja koji je odabrao dotični subjekt, uključujući kad je riječ o javnim subvencijama (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 38. i navedena sudska praksa).

46 Kao četvrto, uzimajući u obzir težinu razrade precizne definicije gospodarske aktivnosti, valja analizirati sve uvjete pod kojima se ona ostvaruje, ocjenjujući od slučaja do slučaja, upućivanjem na tipično ponašanje poduzetnika koji djeluje u predmetnom području (presude od 30. ožujka 2023., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, t. 35. i navedena sudska praksa kao i od 30. ožujka 2023., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 43. i navedena sudska praksa), to jest, u ovom slučaju, poduzeća koje djeluje u području organizacije i pružanja usluga osposobljavanja.

47 U tom pogledu, točno je da činjenica da utvrđivanjem cijene usluga osposobljavanja koju obračunava korisnicima tih usluga Udruga samo želi pokriti svoje operativne troškove kako bi se postigla financijska ravnoteža ne odgovara tipičnom postupanju poduzetnika, a to je težnja za profitabilnošću njegova poduzeća.

48 Međutim, ta analiza ne odgovara tekstu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i nije potkrijepljena činjeničnim elementima iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje.

49 Najprije, iz teksta te odredbe proizlazi da se poreznim obveznikom smatra svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Iz toga proizlazi da svrha koja se sastoji samo od postizanja ravnoteže svojih računa, koju nastoji postići Udruga, ne može biti dovoljna da se isključi mogućnost da Udruga obavlja gospodarsku aktivnost. Zbog istog razloga, poduzetnik koji želi ostvariti dobit, ali se pokaže da njegova aktivnost donosi trajne gubitke, primjerice zbog nedovoljnog učinka, ipak bi bio porezni obveznik ako analiza svih uvjeta u kojima se ta aktivnost obavlja, navedena u točki 46. ove presude, dovodi do toga da se navedena aktivnost smatra gospodarskom.

50 Nadalje, Udruga djeluje kao poduzeće koje organizira i osigurava osposobljavanje kad provodi projekte osposobljavanja koji se financiraju iz EFRR-a posredstvom CFLA-a. Konkretno, traži projekte, klijente i predavače, čije usluge stječe u okviru podugovaranja. Ona zahtijeva da jedan dio cijene plaćaju korisnici usluga osposobljavanja, procjenjuje njihovu razinu znanja i prikuplja njihove komentare o osposobljavanju, što odgovara karakterističnoj anketi o kvaliteti.

51 Također nije sporno da, uz podizvođače koje angažira, Udruga raspolaže vlastitim osobljem za organizaciju svojih projekata. U tom pogledu valja podsjetiti na to da je podugovaranje potpuno uobičajeno u okviru gospodarskog života.

52 Iz toga slijedi da je Udruga prema van pružatelj usluga osposobljavanja ili organizacije takvih usluga koji je usporediv sa svim drugim gospodarskim subjektima prisutnima na istom tržištu, s kojima stoga ulazi u tržišno natjecanje.

53 Naposljetku, iako se čini da činjenica da velik dio njezina financiranja proizlazi iz javnih subvencija dovodi do nesigurnosti u pogledu gospodarske održivosti Udruge, važno je naglasiti da su te subvencije i njihov predvidljiv iznos elementi na temelju kojih Udruga utvrđuje svoj plan rada i traži klijente.

54 Iz svih tih razmatranja proizlazi da neprofitni subjekt poput Udruge treba smatrati poreznim obveznikom koji obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, tako da isporuke usluga osposobljavanja koje ona obračunava ulaze u područje primjene te odredbe.

55 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri jesu li takve isporuke usluga izvan područja primjene oslobođenja predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (i) te direktive, koje se odnosi na „stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacije”, s obzirom na to da Sudu nije upućeno to pitanje i da ne raspolaže elementima iz spisa koji bi mu omogućili rješavanje tog pitanja.

56 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da status neprofitne udruge koji uživa neka udruga ne sprečava to da se, nakon analize kojom se uzimaju u obzir sve okolnosti njezine aktivnosti i osobito činjenica da je ta aktivnost usporediva s tipičnim postupanjem gospodarskog subjekta iz istog sektora, ta udruga može smatrati poreznim obveznikom koji obavlja gospodarsku aktivnost u smislu te odredbe.

Troškovi

57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost**

   treba tumačiti na način da:

   usluge osposobljavanja koje je obračunala neprofitna udruga i koje su u bitnome podugovorene s trećim osobama te su za njih primljene potpore iz europskih fondova u visini do 70 % ukupnog iznosa tih usluga čine isporuku usluga uz naknadu, pri čemu se ne može primijeniti članak 28. te direktive ako ne postoji izričiti ugovor o nalogu koji omogućuje utvrđenje postojanja pružanja usluga koje porezni obveznik pruža u svoje ime, ali za drugu osobu.

2. **Članak 73. Direktive 2006/112**

   treba tumačiti na način da:

   potpore koje su pružatelju usluga isplaćene iz europskog fonda za konkretno pružanje usluga ulaze, u skladu s tom odredbom, kao plaćanje primljeno od treće strane, u oporezivi iznos.

3. **Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112**

   treba tumačiti na način da:

   status neprofitne udruge koji uživa neka udruga ne sprečava to da se, nakon analize kojom se uzimaju u obzir sve okolnosti njezine aktivnosti i osobito činjenica da je ta aktivnost usporediva s tipičnim postupanjem gospodarskog subjekta iz istog sektora, ta udruga može smatrati poreznim obveznikom koji obavlja gospodarsku aktivnost u smislu te odredbe.

Potpisi