TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. liepos 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygį – 9 straipsnio 1 dalis – Sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ ir „ekonominė veikla“ – Ne pelno asociacija, vykdanti Europos regioninės plėtros fondo (ERPF) finansuojamus projektus – Mokymo paslaugų teikimas per subrangovus – Subsidijos sumos įtraukimas į apmokestinamąją vertę – 73 straipsnis“

Byloje C-87/23

dėl *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija) 2023 m. vasario 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2023 m. vasario 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“

prieš

Valsts ieņēmumu dienests

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai N. Wahl (pranešėjas) ir J. Passer,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija*“, atstovaujamos *advokāte* A. Leškoviča,

– Latvijos vyriausybės, atstovaujamos J Davidoviča, K. Pommere ir E. Bārdiņš,

– Europos Komisijos, atstovaujamos P. Carlin, M. Herold ir L. Ozola,

* Proceso kalba: latvių.

susipažinęs su 2024 m. kovo 7 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 9 straipsnio 1 dalies ir 28 bei 73 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“* (Latvijos informacinių ir ryšių technologijų asociacija, toliau – Asociacija) ir *Valsts ieņēmumu dienests* (mokesčių administratorius, Latvija) ginčą dėl pastarojo atsisakymo leisti Asociacijai atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą pagal sąskaitas faktūras, kurias jai išrašė mokymo paslaugas teikiančios įmonės pagal subrangos sutartis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

<…>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Direktyvos 28 straipsnyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

6 PVM direktyvos 73 straipsnis išdėstytas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74-77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar

paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

7 Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

i) <…> profesinis mokymas ar perkvalifikavimas, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą;

<…>“

Latvijos teisė

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

8 2012 m. lapkričio 29 d. *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (*Latvijas Vēstnesis*, Nr. 197, 2012) į Latvijos teisę perkelta Direktyva 2006/112.

Asociacijų ir fondų įstatymas

9 2003 m. spalio 30 d. *Biedrību un nodibinājumu likums* (Asociacijų ir fondų įstatymas) (*Latvijas Vēstnesis*, Nr. 161, 2003) 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad asociacija yra savanorių bendrija, įsteigta siekiant jos įstatuose nurodyto ne pelno tikslo.

10 Pagal šio įstatymo 7 straipsnio 1 dalį siekdamos savo tikslų asociacijos ir fondai turi teisę papildomai vykdyti ekonominę veiklą, susijusią su jų turto priežiūra ar eksploatavimu, taip pat kitą ekonominę veiklą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2016 m. Latvijoje įsteigta asociacija sudarė dvi sutartis su *Centrālā finanšu un līgumu aģentūra* (Centrinė finansavimo ir sutarčių sudarymo institucija, Latvija) (toliau – CFLA) dėl dviejų mokymo projektų, finansuojamų iš Europos regioninės plėtros fondo (ERPF), įgyvendinimo. Tai buvo, pirma, informacinių ir ryšių technologijų specialistų mokymo projektas (toliau – IRT projektas) ir, antra, smulkiųjų ir labai mažų ūkio subjektų mokymo projektas (toliau – SLMS projektas). Pagal pirmąjį projektą dalyvis galėjo būti asociacija, o antrojo projekto atveju – asociacija arba viešoji administracija.

12 Pagal IRT projektą Asociacija sudarė sutartis dėl mokymo paslaugų teikimo pagalbos gavėjams. Pagal šias sutartis gavėjai turėjo sumokėti asociacijai mokymo išlaidas ir atitinkamą PVM, o tam tikrais atvejais – 5 % arba 10 % CFLA Asociacijai suteiktos pagalbos sumos, kuri turėjo būti pervesta minėtiems pagalbos gavėjams pasibaigus IRT projektui, valdymo mokestį, pridedant PVM. Asociacija taip pat sudarė sutartis su mokymo paslaugų teikėjais, kad jos vardu būtų vykdoma nagrinėjama mokymo veikla. Baigę mokymus šie paslaugų teikėjai jai išrašė sąskaitas

faktūras, įtraukę visą šių paslaugų vertę, ir pritaikė PVM. Asociacija apmokėjo šių paslaugų teikėjų sąskaitas faktūras ir deklaravo PVM kaip pirkimo mokestį. Projekto pabaigoje Asociacija pervedė iš CFLA gautas lėšas mokymų gavėjams (šie mokėjimai buvo kintami, t. y. 30–70 % suteiktos paslaugos vertės) ir jiems išrašė sąskaitas faktūras už projekto valdymo išlaidas, sudarančias 5 % arba 10 % CFLA suteiktos pagalbos sumos.

13 Vykdydama SLMS projektą Asociacija sumokėjo visą mokestį mokymo paslaugų teikėjams, įskaitant PVM. Sutartis, pagal kurią buvo atliktas mokėjimas, buvo sudaryta tarp asociacijos, mokymo paslaugų teikėjo ir šių paslaugų gavėjo. Pagal šią sutartį šis gavėjas įsipareigojo bendrai finansuoti mokymus, o paslaugų teikėjas privalėjo Asociacijai sumokėti sumą, atitinkančią šį bendrą finansavimą (30 % viso mokėjimo, įskaitant PVM). ERPF suteiktas finansavimas sudarė 70 % visos sumos, kurią projekto pabaigoje CFLA sumokėjo Asociacijai be PVM.

14 Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius suabejojo Asociacijos galimybe atskaityti pirkimo PVM. Todėl 2019 ir 2021 m. jis priėmė aštuonis sprendimus, jais įpareigojo Asociaciją sumokėti 87 299,37 EUR PVM už 2018 m. sausio–spalio mėn. laikotarpį, 611,96 EUR baudą ir 7 707,52 EUR delspinigių. Jis taip pat atmetė Asociacijos prašymą grąžinti PVM permoką, nustatytą už 2018 m. liepos ir rugsėjo–gruodžio mėn. ir už 2019 m. vasario, kovo, gegužės ir gruodžio mėn., iš viso 101 363,24 EUR.

15 Mokesčių administratoriaus teigimu, IRT ir SLMS projektus galėjo vykdyti tik asociacija ar viešoji administracija, bet ne ūkio subjektas. Atsižvelgiant į tai, kad Asociacija siekia ne pelno, ir į tai, kad įgyvendinant šiuos projektus nenumatyta gauti pelno, šių projektų įgyvendinimas negali būti laikomas Asociacijos ekonomine veikla. Ji valdė projektus ir atliko mokėjimus iš Europos fondų, kurie suteikė naudos mokymo paslaugų gavėjams, tačiau pati neteikė tokių paslaugų, todėl neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą.

16 Asociacija užginčijo mokesčių administratoriaus sprendimus, nes jos asociacijos statusas neturi įtakos jos teisei į pirkimo PVM atskaitą. Ji tvirtino, kad buvo įregistruota Latvijos PVM mokėtojų registre ir kad vykdydama IRT ir SLMS projektus teikė mokymo paslaugas kaip tarpininkė.

17 *Administratīvā rajona tiesa* (Rajono administracinis teismas, Latvija) patenkino skundus dėl šių sprendimų panaikinimo. Mokesčių administratorius apskundė aptariamus sprendimus *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas, Latvija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, o šis sujungė visas nagrinėjamas bylas, susijusias su šiais sprendimais.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Administratīvā apgabaltiesa* (Apygardos administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ne pelno organizacija, kurios veiklos sritis – įgyvendinti valstybės pagalbos programas, finansuojamas iš [ERPF], turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą?

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 28 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad asociacija, kuri praktiškai neteikia mokymo paslaugų, vis dėlto turi būti laikoma paslaugos teikėja, jei paslaugos buvo įsigytos iš kito ūkio subjekto, kad būtų galima įgyvendinti [ERPF] finansuojamą valstybės pagalbos projektą?

3. Jeigu paslaugos teikėjas iš paslaugos gavėjo gauna tik dalį atlygio už suteiktą paslaugą (30 %), o už likusią paslaugos vertę atsiskaitoma išmokant pagalbą iš [ERPF], ar pagal [Direktyvos 2006/112] 73 straipsnį apmokestinamas atlygis yra visa suma, kurią paslaugos teikėjas gauna ir iš paslaugos gavėjo, ir iš trečiojo asmens išmokant pagalbą?“

Dėl prejudicinių klausimų

19 Reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmasis klausimas susijęs su Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje vartojamos sąvokos „ekonominė veikla“ išaiškinimu, o antrasis šio teismo pateiktas klausimas iš esmės susijęs su sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su šios direktyvos 28 straipsniu.

20 Veikla gali būti laikoma ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, tik jeigu ji atitinka vieną iš šios direktyvos 2 straipsnyje nurodytų sandorių (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 21 punktas).

21 Vadinasi, pirmiausia reikia atsakyti į antrąjį klausimą. Atsakymas į šį klausimą prireikus leis atsakyti į trečiąjį klausimą, nustatant, ar tokios subsidijos, kurias šiuo atveju suteikė CFLA po to, kai ERPF pervedė jai šias subsidijas, patenka į tokių paslaugų, kokias Asociacija teikia pagal IRT ir SLMS projektus, apmokestinamąją vertę. Galiausiai, jei reikės, bus išnagrinėtas pirmasis klausimas.

Dėl antrojo klausimo

22 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aprašo paslaugas, už kurias Asociacija išrašė sąskaitas faktūras, remdamasis dviem ypatybėmis, susijusiomis su jų kontekstu, t. y. tuo, kad ji pasitelkė subrangovus šioms paslaugoms teikti, ir tuo, kad ERPF, tarpininkaujant CFLA, subsidijavo šias paslaugas.

23 Tuo remiantis darytina išvada, kad šiuo klausimu šis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, siejamas su jos 28 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad mokymo paslaugų, už kurias sąskaitas faktūras išrašė ne pelno siekianti asociacija, didžiąją dalį jų subrangos būdu perdavusi teikti tretiesiems asmenims ir gavusi subsidijas iš Europos fondų, sudarančias iki 70 % visos šių paslaugų sumos, teikimas yra paslaugų teikimas už atlygį.

24 Reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi kompetenciją vertinti faktines aplinkybes, turi nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių pobūdį (2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Vis dėlto Teisingumo Teismas turi šiam teismui pateikti visapusį Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti (2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Šiuo klausimu iš jurisprudencijos matyti, kad paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl yra apmokestinamos tik jei yra tiesioginis ryšys tarp šio paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, kai tarp paslaugos teikėjo ir jų gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama paslaugomis, o šių sandorių vykdytojo gautas atlygis yra realus atlygis už šiam gavėjui suteiktą paslaugą (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 30 d. Sprendimą *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

27 Tam, kad toks sandoris galėtų būti laikomas sudarytu „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, nebūtina, kaip matyti ir iš minėtos direktyvos 73 straipsnio, kad atlygis už paslaugų teikimą būtų gautas tiesiogiai iš jų gavėjo, nes šį atlygį taip pat gali gauti trečiasis asmuo (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 30 d. Sprendimą *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28 Tai, kad nagrinėjamas sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, taigi už didesnę ar mažesnę kainą nei įprasta rinkos kaina, neturi reikšmės kvalifikuojant sandorį „už atlygį“, nes ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam atlikto sandorio ar sandorio, kurį reikia atlikti, ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 30 d. Sprendimą *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad Asociacija organizuoja, rengia medžiagą ir kontroliuoja mokymo kursus informacinių ir ryšių technologijų specialistams (IRT projektas) bei smulkiesiems ir labai mažiems ūkio subjektams (SLMS projektas), tačiau šių mokymo kursų vykdymą paveda subrangovams.

30 Atrodo, kad įgyvendinant IRT projektą kartu teikiamos dvi paslaugos, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Pirmoji yra susijusi su pagalbos gavėju ir Asociacija, kuriai šis gavėjas moka visą prašomą kainą. Gavusi CFLA subsidiją, Asociacija perveda kiekvienam mokymo paslaugos gavėjui priklausančią sumą, o tai sumažina jo iš pradžių Asociacijai sumokėtą kainą. Antroji išplaukia iš sutarties tarp Asociacijos ir mokymo įmonės, kuriai ji moka už suteiktą paslaugą.

31 Taigi aišku, kad Asociacija turi būti laikoma mokymo paslaugų teikėja mokymo paslaugų gavėjui. Šiuo klausimu nesvarbu, kad Asociacija pasirinko pasinaudoti subrangovo paslaugomis, o ne įdarbinti savo darbuotojus.

32 Taigi Direktyvos 2006/112 28 straipsnis, kurio formuluotėje reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo veiktų savo vardu kito asmens naudai, neturi reikšmės tokiam projektui, kaip IRT projektas, nes, pirma, Asociacija veikė savo vardu ir naudai, išrašydama mokymo gavėjams sąskaitas faktūras už jas, ir, antra, mokymo įmonė veikė kito asmens, t. y. Asociacijos, vardu ir naudai, teikdama nagrinėjamas mokymo paslaugas, už kurias ji vėliau sumokėjo.

33 SLMS projekto atveju, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad aplinkybės šiek tiek skiriasi, nes, kaip matyti iš šio sprendimo 13 punkto, buvo sudaryta Asociacijos ir subrangovo sutartis dėl mokymo paslaugų teikimo pagalbos gavėjams, tačiau patys santykiai su pastaraisiais yra apibrėžti kitoje trišalėje Asociacijos, mokymo įmonės ir kiekvieno mokymo paslaugų gavėjo sutartyje. Šioje kitoje sutartyje nustatyta, kad pastarasis

padengia 30 % paslaugos teikimo išlaidų, o sąskaitą faktūrą šią procentinę dalį atitinkančiai sumai, atrodo, išrašė pati Asociacija. Taigi CFLA suteikus subsidiją, sudarančią 70 % mokymo paslaugų teikimo kainos, Asociacija galėjo gauti visą kainą.

34 Taigi atrodo (su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins, ar tarp Asociacijos ir mokymo įmonės nėra įgaliojimo sutarties), kad, nepaisant skirtumo nuo IRT projekto, susijusio, be kita ko, su trišale sutartimi, Asociacija per subrangovą taip pat teikė nagrinėjamas mokymo paslaugas savo vardu ir savo naudai, nes šias paslaugas subrangovas teikė ne savo vardu ir savo naudai. Taigi, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Direktyvos 2006/112 28 straipsnis netaikytinas.

35 Dėl dviejų projektų reikia pridurti, kad, pirma, aplinkybė, jog mokymo paslaugas finansuoja (net didžiąja dalimi) organizacija, kaip antai CFLA, kuri pati gavo nagrinėjamas sumas iš ERPF, netrukdo kvalifikuoti šių paslaugų kaip paslaugų teikimo už atlygį, kaip tai aiškiai matyti iš šio sprendimo 27 punkte primintos jurisprudencijos, pagal kurią atlygį už suteiktas paslaugas galima gauti iš trečiojo asmens.

36 Remiantis tuo, kad pajamos, kurias sudaro, pirma, ERPF pagalba, mokama per CFLA, ir, antra, mokymo paslaugų gavėjų mokamas atlygis, visiškai padengia Asociacijos išlaidas, tačiau neleidžia jai gauti pelno, atsižvelgiant į jos, kaip ne pelno asociacijos, statusą, negalima pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų nekvalifikuoti kaip paslaugų už atlygį, kaip aiškiai matyti iš šio sprendimo 28 punkte nurodytos jurisprudencijos, pagal kurią sandoris, net ir sudarytas už mažesnę nei savikaina kainą, gali būti kvalifikuojamas kaip įvykdytas už atlygį.

37 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokymo paslaugų, už kurias sąskaitas faktūras išrašė ne pelno asociacija, didžiąją dalį jų subrangos būdu perdavusi teikti tretiesiems asmenims ir gavusi subsidijas iš Europos fondų, sudarančias iki 70 % visos šių paslaugų sumos, teikimas yra paslaugų teikimas už atlygį, ir jam netaikomas šios direktyvos 28 straipsnis, nes nėra aiškios įgaliojimo sutarties, leidžiančios nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas savo vardu ir kito asmens naudai.

Dėl trečiojo klausimo

38 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tuo atveju, kai paslaugos teikėjas iš šios paslaugos gavėjo gauna tik dalinį atlygį už šią paslaugą, o likusi atlygio už tą pačią paslaugą vertė gaunama pagalbos iš ERPF forma, apmokestinamoji vertė vis dėlto yra visa paslaugos teikėjo gauta suma.

39 Tiek iš šio sprendimo 27 punkte nurodytos jurisprudencijos, tiek iš šio sprendimo 35 punkte išdėstytų argumentų matyti, kad į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai. Taigi šios direktyvos 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad subsidijos, kurias Europos fondas sumokėjo paslaugų teikėjui už konkretų paslaugų teikimą, pagal šią nuostatą kaip iš trečiojo asmens gautas mokėjimas patenka į apmokestinamąją vertę.

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ne pelno organizacija, kurios veiklos sritis – įgyvendinti valstybės pagalbos programas, finansuojamas iš ERPF, turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą.

41 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad su sąlyga, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas įvertins pagrindinės bylos faktines aplinkybes, iš atsakymo į antrąjį klausimą matyti, kad aptariamos mokymo paslaugos atitinka kriterijus, leidžiančius jas kvalifikuoti kaip paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl ši būtina, bet nepakankama sąlyga ekonominei veiklai konstatuoti yra įvykdyta.

42 Antra, šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies formuluotės analizėje, kurioje pabrėžiama sąvokos „ekonominė veikla“ taikymo srities apimtis, taip pat patikslinamas jos objektyvus pobūdis, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (šiuo klausimu žr. 2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

43 Vadinasi, tai, kad juridinis asmuo dėl savo teisinės formos ekonominę veiklą gali vykdyti tik kaip papildomą veiklą, iš kurios gaunama pajamų, neturi įtakos ekonominės veiklos, kuria siekiama nuolatinių pajamų, buvimui, o tai yra ekonominės veiklos kriterijus, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Pagrindinėje byloje mokesčių administratorius klaidingai aiškino šią nuostatą, kai nusprendė, kad vien tai, jog pareiškėja pagrindinėje byloje yra ne pelno asociacija, trukdo jai vykdyti ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą.

45 Aplinkybė, kad atitinkami mokymai didžiąja dalimi buvo finansuojami ERPF pagalba, negali turėti įtakos Asociacijos vykdomos veiklos ekonominiam pobūdžiui, nes sąvoka „ekonominė veikla“ dėl savo objektyvaus pobūdžio, apie kurį priminta šio sprendimo 42 punkte, taikoma neatsižvelgiant į atitinkamo ūkio subjekto pasirinktą finansavimo būdą, įskaitant valstybės subsidijas (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Atsižvelgiant į tai, kad sunku tiksliai apibrėžti ekonominę veiklą, reikia išanalizuoti visas sąlygas, kuriomis ji vykdoma, vertinant kiekvieną konkretų atvejį, turint omenyje atitinkamoje srityje veikiančio verslininko, šiuo atveju – mokymo paslaugų organizavimo ir teikimo srityje veikiančios įmonės, tipinį elgesį (2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

47 Šiuo klausimu tiesa, jog tai, kad nustatydama mokymo paslaugų, kurias Asociacija taiko šių paslaugų gavėjams, kainą ji siekia tik padengti savo veiklos sąnaudas, kad pasiektų finansinę pusiausvyrą, atrodo, neatitinka tam tikro verslininko, kuris siekia savo įmonės pelningumo, elgesio.

48 Vis dėlto ši analizė neatitinka Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies teksto ir jos nepatvirtina prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos faktinės aplinkybės.

49 Visų pirma iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Iš to matyti, kad vien Asociacijos siekiamo tikslo – savo sąskaitų pusiausvyros nepakanka, kad būtų atmesta galimybė, jog Asociacija vykdo ekonominę veiklą. Dėl tos pačios priežasties įmonė, kuri siekia gauti pelno, tačiau kurios veikla ilgą laiką yra nuostolinga, pavyzdžiui, dėl nepakankamų veiklos rezultatų, vis dėlto būtų apmokestinamasis asmuo, jei visų šios veiklos vykdymo sąlygų analizė, apie kurią priminta šio sprendimo 46 punkte, reikštų, kad minėta veikla yra ekonominio pobūdžio.

50 Be to, Asociacija veikia kaip mokymą organizuojanti ir užtikrinant įmonė, kai įgyvendina ERPF finansuojamus mokymo projektus per CFLA. Konkrečiai kalbant, ji ieško projektų, klientų ir mokytojų, kurių paslaugas įsigyja pagal subrangos sutartį. Ji įpareigojo mokymo paslaugų gavėjus sumokėti dalį kainos, įvertino jų žinių lygį ir gavo jų atsiliepimus apie mokymus, o tai atitinka tipinį kokybės tyrimą.

51 Be to, neginčijama, kad Asociacija, be jos pasitelktų subrangovų, turi savo darbuotojus projektams organizuoti. Šiuo klausimu reikia priminti, kad ekonominės veiklos srityje subranga yra labai įprasta.

52 Darytina išvada, kad, žvelgiant iš išorės, Asociacija yra mokymo arba tokių organizavimo paslaugų teikėja, panaši į bet kurį kitą toje pačioje rinkoje veikiantį ūkio subjektą, su kuriuo ji konkuruoja.

53 Galiausiai, net jei atrodo, kad tai, jog didelę jos finansavimo dalį sudaro viešosios subsidijos, kelia netikrumą dėl Asociacijos ekonominio gyvybingumo, svarbu pabrėžti, kad šios subsidijos ir jų numatoma suma yra veiksniai, kuriais remdamasi Asociacija parengia savo darbo planą ir ieško klientų.

54 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad ne pelno subjektas, kaip antai Asociacija, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, todėl mokymo paslaugos, už kurias ji išrašo sąskaitas faktūras, patenka į šios nuostatos taikymo sritį.

55 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar tokios paslaugos nepatenka į šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatyto neapmokestinimo, susijusio su „profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu“, taikymo sritį, nes Teisingumo Teismui šis klausimas nebuvo pateiktas ir jis neturi bylos medžiagoje esančios informacijos, leidžiančios jį išspręsti.

56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad Asociacijos turimas ne pelno asociacijos statusas netrukdo tam, kad atlikus analizę, kurioje atsižvelgiama į visas jos veiklos aplinkybes ir, be kita ko, į tai, kad ši veikla panaši į tipinį to paties sektoriaus ūkio subjekto elgesį, ši Asociacija galėtų būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas**

   turi būti aiškinamas taip:

   mokymo paslaugų, už kurias sąskaitas faktūras išrašė ne pelno siekianti Asociacija, didžiąją dalį jų subrangos būdu perdavusi teikti tretiesiems asmenims ir gavusi subsidijas iš Europos fondų, sudarančias iki 70 % visos šių paslaugų sumos, teikimas yra paslaugų teikimas už atlygį, ir jam netaikomas šios direktyvos 28 straipsnis, nes nėra aiškios įgaliojimo sutarties, leidžiančios nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas savo vardu ir kito asmens naudai.

2. **Direktyvos 2006/112 73 straipsnis**

   turi būti aiškinamas taip:

   paslaugos teikėjui už konkrečią paslaugą Europos fondo mokamos subsidijos pagal šią nuostatą įskaitomos į apmokestinamąją vertę kaip trečiosios šalies mokėjimas, kurį paslaugos teikėjas gauna už šią paslaugą.

3. **Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis**

   turi būti aiškinama taip:

   Asociacijos turimas ne pelno asociacijos statusas netrukdo tam, kad atlikus analizę, kurioje atsižvelgiama į visas jos veiklos aplinkybes ir, be kita ko, į tai, kad ši veikla panaši į tipinį to paties sektoriaus ūkio subjekto elgesį, ši Asociacija galėtų būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Parašai.