ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

4 juli 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 9, lid 1 – Begrippen belastingplichtige en economische activiteit – Vereniging zonder winstoogmerk die zich bezighoudt met door het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling (EFRO) gefinancierde projecten – Verrichten van opleidingsdiensten via onderaannemers – Opneming van het subsidiebedrag in de maatstaf van heffing – Artikel 73”

In zaak C-87/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) bij beslissing van 14 februari 2023, ingekomen bij het Hof op 15 februari 2023, in de procedure

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

tegen

Valsts ieņēmumu dienests,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, N. Wahl (rapporteur) en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”, vertegenwoordigd door A. Leškoviča, advokāte,

– de Letse regering, vertegenwoordigd door J. Davidoviča, K. Pommere en E. Bārdiņš als gemachtigden,

* Procestaal: Lets.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Carlin, M. Herold en L. Ozola als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 maart 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft in wezen de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), artikel 9, lid 1, en de artikelen 28 en 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”, een Letse vereniging voor informatie- en communicatietechnologieën; hierna: „vereniging”), en de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland) over de weigering van de Valsts ieņēmumu dienests om de vereniging toe te staan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) af te trekken die zij had betaald over facturen die aan haar waren uitgereikt door ondernemers die zij voor het verzorgen van opleidingen had ingeschakeld.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]”

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 28 van die richtlijn bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht."

6 Artikel 73 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

7 Artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

i) […] beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

[…]"

Lets recht

Pievienotās vērtības nodokļa likums

8 Richtlijn 2006/112 is in Lets recht omgezet bij de Pievienotās vērtības nodokļa likums (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 29 november 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr. 197).

Biedrību un nodibinājumu likums

9 Artikel 2, lid 1, van de Biedrību un nodibinājumu likums (wet op de verenigingen en stichtingen) van 30 oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161) bepaalt dat een vereniging een vrijwillige unie van personen is, opgericht voor de verwezenlijking van de in haar statuten omschreven doelstellingen zonder winstoogmerk.

10 Volgens artikel 7, lid 1, van deze wet hebben verenigingen en stichtingen het recht om als nevenactiviteit economische activiteiten uit te oefenen die verband houden met de instandhouding of de exploitatie van hun vermogen, en andere economische activiteiten om hun doelstellingen te verwezenlijken.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 In 2016 heeft de vereniging, die is gevestigd in Letland, twee overeenkomsten gesloten met de Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (centraal bureau voor financiën en contracten; hierna: „CFLA") over de uitvoering van twee door het Europees Fonds voor regionale ontwikkeling (EFRO) gefinancierde opleidingsprojecten. Het ging om een project voor de opleiding van specialisten op het gebied van informatie- en communicatietechnologie (hierna: „ICT-project") en om een project voor de opleiding van micro-ondernemers en kleine ondernemers (hierna: „MKO-project"). Voor het eerste project kon de opdrachtnemer een vereniging zijn en voor het tweede project een vereniging of een overheidsdienst.

12 In het kader van het ICT-project heeft de vereniging overeenkomsten gesloten voor het verstrekken van onderwijs aan begunstigden. Uit hoofde van deze overeenkomsten moesten deze begunstigden aan de vereniging de opleidingskosten en de btw daarover vergoeden, en in bepaalde gevallen ook administratiekosten van 5 % of 10 % (plus btw) van het bedrag aan steun dat door de CFLA aan de vereniging was toegekend en na afloop van het ICT-project aan de begunstigden moest worden overgedragen. De vereniging heeft tevens overeenkomsten gesloten met aanbieders van opleidingen om voor haar rekening de betrokken opleidingen te verzorgen. Na afloop van die opleidingen hebben deze aanbieders haar facturen uitgereikt voor de totale waarde van deze diensten en daarover btw berekend. De vereniging heeft de facturen van deze aanbieders betaald en de btw aangegeven als voorbelasting. Na afloop van het project heeft de vereniging de van de CFLA ontvangen middelen aan de begunstigden van de opleidingen overgemaakt (de bedragen varieerden van 30 tot 70 % van de waarde van de verrichte dienst) en heeft zij hun de administratiekosten van het project gefactureerd ten belope van 5 of 10 % van het bedrag van de steun die door de CFLA was toegekend.

13 In het kader van het MKO-project heeft de vereniging de volledige rekening van de aanbieders van de opleidingsdiensten betaald, inclusief btw. De overeenkomst uit hoofde waarvan deze betaling is verricht, was gesloten tussen de vereniging, de aanbieder van de opleidingen en de begunstigde ervan. Volgens de overeenkomst verbond de begunstigde zich ertoe om de opleiding mede te financieren en was de aanbieder van de opleiding gehouden het bedrag dat overeenkwam met die medefinanciering (30 % van het totaalbedrag inclusief btw) aan de vereniging over te maken. De door EFRO toegekende financiering bedroeg 70 % van het totaalbedrag exclusief btw, dat na afloop van het project door de CFLA aan de vereniging is overgemaakt.

14 Na een controle heeft de Valsts ieņēmumu dienests in twijfel getrokken of de vereniging de voorbelasting kon aftrekken. Dientengevolge heeft hij in de loop van 2019 en 2021 acht besluiten vastgesteld waarbij hij de vereniging voor de periode van januari tot en met oktober 2018 een naheffing in de btw heeft opgelegd van 87 299,37 EUR, plus een boete van 611,96 EUR en een bedrag aan vertragingsrente van 7 707,52 EUR. Hij heeft ook het verzoek van de vereniging om teruggave van het teveel aan btw voor de maanden juli, september, oktober, november en december 2018 en voor de maanden februari, maart, mei en december 2019 voor een totaalbedrag van 101 363,24 EUR afgewezen.

15 Volgens de Valsts ieņēmumu dienests konden het ICT-project en het MKO-project enkel worden uitgevoerd door een vereniging of een overheidsdienst, maar niet door een onderneming. Aangezien de vereniging geen winstoogmerk heeft en er met de uitvoering van de projecten niet werd beoogd om winst te maken, mag de verwezenlijking van die projecten niet worden beschouwd als een economische activiteit van de vereniging. De vereniging heeft deze projecten

beheerd en de betalingen uit de Europese fondsen gedaan, die bedoeld waren voor de begunstigden van de opleidingen, maar zij heeft deze diensten niet zelf verricht en heeft dus niet het recht om de voorbelasting af te trekken.

16 De vereniging heeft deze besluiten van de Valsts ieņēmumu dienests betwist op grond dat haar status als vereniging geen afbreuk doet aan haar recht op aftrek van voorbelasting. Zij heeft aangevoerd dat zij was ingeschreven in het Letse register van btw-plichtigen en in het kader van de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project als tussenpersoon opleidingsdiensten heeft verricht.

17 De Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg, Letland) heeft de beroepen tot nietigverklaring tegen deze besluiten toegewezen. De Valsts ieņēmumu dienests heeft hoger beroep tegen deze vonnissen ingesteld bij de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland), de verwijzende rechter, die alle bij hem aanhangige zaken tegen deze vonnissen heeft gevoegd.

18 In deze omstandigheden heeft de Administratīvā apgabaltiesa de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 9, lid 1, van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat een non-profitorganisatie die zich bezighoudt met de uitvoering van door [EFRO] gefinancierde staatssteunprogramma's, is aan te merken als een belastingplichtige die een economische activiteit verricht?

2) Moet artikel 28 van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat een vereniging die eigenlijk geen opleidingen verzorgt, toch gelijk te stellen is met een dienstverrichter wanneer de betreffende diensten bij een andere ondernemer zijn afgenomen om de uitvoering van een door [EFRO] gefinancierd staatssteunproject mogelijk te maken?

3) Is, wanneer de dienstverrichter van de dienstontvanger slechts een gedeeltelijke tegenprestatie (30 %) ontvangt voor de verrichte dienst en de resterende waarde van die dienst wordt betaald met steun uit [EFRO], de belastbare tegenprestatie overeenkomstig artikel 73 van [richtlijn 2006/112] dan het totale bedrag dat de dienstverrichter ontvangt van de dienstontvanger én van een derde in de vorm van de steun?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

19 De eerste vraag van de verwijzende rechter heeft betrekking op de uitlegging van het begrip economische activiteit in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, terwijl de tweede vraag in wezen gaat over het begrip „diensten die […] onder bezwarende titel worden verricht" in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 28 ervan.

20 Van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 is enkel sprake wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten bedoeld in artikel 2 van deze richtlijn zich voordoet (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 21).

21 De tweede vraag moet dus als eerste worden beantwoord. Aan de hand van het antwoord kan vervolgens in voorkomend geval de derde vraag worden beantwoord en worden bepaald of subsidies zoals in casu door de CFLA zijn toegekend, nadat die door EFRO aan de CFLA waren uitgekeerd, binnen de maatstaf van heffing vallen voor diensten zoals door de vereniging in het kader van het ICT-project en het MKO-project zijn verstrekt. Tot slot zal eventueel de eerste vraag worden beantwoord.

Tweede vraag

22 In zijn tweede prejudiciële vraag beschrijft de verwijzende rechter de diensten die door de vereniging zijn gefactureerd aan de hand van twee kenmerken ontleend aan de context ervan, namelijk haar beroep op onderaanneming voor deze prestaties en de subsidiëring van deze prestaties door EFRO via de CFLA.

23 Daaruit volgt dat de rechter met deze vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 28 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat door een vereniging zonder winstoogmerk gefactureerde opleidingen die in essentie aan derden zijn onderaanbesteed en waarvoor is geprofiteerd van subsidies afkomstig uit Europese fondsen die tot 70 % van het totaalbedrag van deze prestaties bedragen, diensten vormen die onder bezwarende titel zijn verricht.

24 Er zij aan herinnerd dat het aan de verwijzende rechter staat, die als enige bevoegd is om de feiten te beoordelen, om de aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen te bepalen (arrest van 30 maart 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Niettemin is het de taak van het Hof om deze rechter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak (arrest van 30 maart 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In dat verband volgt uit de rechtspraak dat een dienst slechts kan worden geacht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 te zijn verricht, en dus belastbaar te zijn, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen deze dienstverrichting enerzijds en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds. Van een dergelijk rechtstreeks verband is sprake wanneer er tussen de dienstverrichter enerzijds en de ontvanger ervan anderzijds een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, waarbij de door de verrichter van die handelingen ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan deze ontvanger verleende dienst (zie in die zin arrest van 30 maart 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Zoals ook volgt uit artikel 73 van deze richtlijn is het, om een dergelijke handeling te kunnen opvatten als verricht „onder bezwarende titel” in de zin van deze richtlijn, niet vereist dat de tegenprestatie van de dienst rechtstreeks door de ontvanger van de dienst wordt verricht, maar kan deze tegenprestatie ook van een derde worden ontvangen (zie in die zin arrest van 30 maart 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Het feit dat deze handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs, en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, is irrelevant voor de kwalificatie van een handeling als handeling „onder bezwarende titel", aangezien een dergelijke omstandigheid niet afdoet aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten handeling en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf en volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (zie in die zin arrest van 30 maart 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu blijkt uit de gegevens van de verwijzende rechter dat de vereniging opleidingen voor specialisten op het gebied van informatie- en communicatietechnologie (ICT-project) en voor micro-ondernemers en kleine ondernemers (MKO-project) organiseert, inhoudelijk voorbereidt en controleert, maar de uitvoering van de opleidingen aan onderaannemers delegeert.

30 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter bestaan er in het kader van het ICT-project schijnbaar twee diensten naast elkaar. De eerste dienst verbindt de begunstigde van de opleiding met de vereniging, waaraan deze begunstigde de gehele gevraagde prijs betaalt. Na ontvangst van de subsidie van de CFLA draagt de vereniging het bedrag voor elke begunstigde van de opleiding aan hem over, wat neerkomt op een verlaging van de door hem aanvankelijk aan de vereniging betaalde prijs. De tweede dienst volgt uit de overeenkomst tussen de vereniging en de onderneming die de opleiding verzorgt, die door de vereniging wordt beloond voor de geleverde dienst.

31 Het is dus duidelijk dat de vereniging moet worden beschouwd als de verrichter van de opleidingsdienst jegens de begunstigde van de opleiding. In dat verband is het niet relevant dat de vereniging ervoor heeft gekozen om niet zelf personeel te rekruteren maar gebruik te maken van de diensten van een onderaannemer.

32 Artikel 28 van richtlijn 2006/112, waarvan de bewoordingen vereisen dat de belastingplichtige handelt op eigen naam, maar voor rekening van een ander, is dus niet relevant in het kader van een project als het ICT-project, want de vereniging heeft in eigen naam en voor eigen rekening gehandeld door de begunstigden van de opleiding de prijs ervan te factureren, en de opleidingsonderneming heeft gehandeld in naam en voor rekening van een ander, namelijk de vereniging, door de opleidingen te verzorgen, waarvoor de vereniging de onderneming vervolgens heeft betaald.

33 Bij het MKO-project lijkt het feitencomplex er – ook hier onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter – niet helemaal hetzelfde voor te liggen. Zoals blijkt uit punt 13 van dit arrest bestaat er, net als bij het ICT-project, een overeenkomst tussen de vereniging en een onderaannemer voor de verstrekking van opleidingsdiensten aan begunstigden, maar de betrekking met deze begunstigden is zelf neergelegd in een andere, tripartiete overeenkomst tussen de vereniging, de opleidingsonderneming en iedere begunstigde. In die andere overeenkomst is bedongen dat deze begunstigde 30 % van de kosten van de prestatie op zich neemt, het bedrag dat overeenkomt met het percentage dat schijnbaar wordt gefactureerd door de vereniging zelf. Dankzij de toekenning van de subsidie door de CFLA ten belope van 70 % van de prijs van de opleidingsdiensten ontvangt de vereniging de gehele prijs.

34 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter dat er geen overeenkomst van lastgeving is gesloten tussen de vereniging en de opleidingsonderneming, heeft de vereniging, ondanks het verschil met het ICT-project dat met name bestaat in een tripartiete overeenkomst, schijnbaar eveneens in eigen naam en voor eigen rekening, via een onderaannemer, de betrokken

opleidingsdiensten verstrekt, aangezien deze diensten niet door de onderaannemer in zijn eigen naam en voor hemzelf zijn verricht. Gelet op het verzoek om een prejudiciële beslissing vindt artikel 28 van richtlijn 2006/112 dus geen toepassing.

35 Wat de twee projecten betreft, moet bovendien worden vermeld, ten eerste, dat de omstandigheid dat de opleidingsdiensten grotendeels worden gefinancierd door een organisme als de CFLA, die de betrokken middelen zelf weer van EFRO heeft ontvangen, er niet aan in de weg staat dat deze prestaties worden gekwalificeerd als diensten verricht onder bezwarende titel, zoals uitdrukkelijk blijkt uit de rechtspraak die in punt 27 van dit arrest is aangehaald; volgens deze rechtspraak kan de tegenprestatie van de diensten namelijk van een derde worden ontvangen.

36 Ten tweede staat ook de omstandigheid dat de inkomsten – die bestaan uit enerzijds de steun die via de CFLA uit EFRO afkomstig is en anderzijds de vergoeding die de begunstigden voor de opleiding betalen – alle kosten van de vereniging dekken maar haar, in overeenstemming met haar statuut van vereniging zonder winstoogmerk, geen winst opleveren, er niet aan in de weg dat de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, worden gekwalificeerd als diensten verricht onder bezwarende titel, zoals uitdrukkelijk blijkt uit de in punt 28 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak dat een handeling ook kan worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel als de prijs ervoor lager is dan de kostprijs.

37 Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat door een vereniging zonder winstoogmerk gefactureerde opleidingen die in essentie aan derden zijn onderaanbesteed en waarvoor is geprofiteerd van subsidies afkomstig uit Europese fondsen die tot 70 % van het totaalbedrag van deze prestaties kunnen bedragen, diensten vormen die onder bezwarende titel zijn verricht, en dat artikel 28 van deze richtlijn daarbij niet van toepassing is indien er geen uitdrukkelijke lastgevingsovereenkomst is gesloten op grond waarvan kan worden vastgesteld dat diensten door een belastingplichtige in eigen naam en voor rekening van een ander zijn verricht.

Derde vraag

38 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 73 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een dienstverrichter van de begunstigde slechts een gedeeltelijke tegenprestatie voor die dienst ontvangt en de tegenprestatie voor de resterende waarde van die dienst de vorm aanneemt van steun uit middelen van EFRO, de maatstaf van heffing niettemin overeenkomt met het totale bedrag dat de dienstverrichter ontvangt.

39 Zowel uit de rechtspraak die in punt 27 van dit arrest is aangehaald als uit de overwegingen in punt 35 van dit arrest volgt dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Artikel 73 van deze richtlijn moet dus aldus worden uitgelegd dat de subsidies die een Europees fonds voor een concrete dienst aan de aanbieder van die dienst verstrekt overeenkomstig die bepaling, als een betaling ontvangen van een derde, binnen de maatstaf van heffing vallen.

Eerste vraag

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een vereniging zonder winstoogmerk die zich bezighoudt met de uitvoering van door EFRO gefinancierde staatssteunprogramma's moet worden beschouwd als een belastingplichtige die een economische activiteit verricht.

41 In dat verband moet er in de eerste plaats aan worden herinnerd dat – onder voorbehoud van de beoordeling van de feiten van het hoofdgeding door de verwijzende rechter – uit het antwoord op de tweede vraag volgt dat de betrokken opleidingsdiensten de criteria vervullen om te worden gekwalificeerd als diensten verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, zodat is voldaan aan deze noodzakelijke, maar niet voldoende voorwaarde om vast te stellen dat er een economische activiteit wordt uitgeoefend.

42 In de tweede plaats komt uit de analyse van de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van die richtlijn naar voren hoe ruim het begrip economische activiteit is, maar blijkt daaruit tegelijkertijd dat het een objectief begrip is, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan (arresten van 30 maart 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 30 maart 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Het feit dat een rechtspersoon wegens zijn rechtsvorm slechts bijkomstig een economische activiteit op commerciële basis kan verrichten, heeft derhalve geen invloed op het bestaan van een economische activiteit die erop is gericht er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wat het criterium is voor een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 In het hoofdgeding heeft de Valsts ieņēmumu dienests deze bepaling dientengevolge onjuist uitgelegd toen hij zich op het standpunt stelde dat het enkele feit dat verzoekster in het hoofdgeding een vereniging zonder winstoogmerk is, eraan in de weg stond dat zij een economische activiteit in de zin van die bepaling uitoefent.

45 In de derde plaats kan de omstandigheid dat de betrokken opleidingen grotendeels met steun afkomstig uit EFRO zijn gefinancierd, er geen invloed op hebben of de door de vereniging uitgeoefende activiteit van economische aard is of niet, aangezien het begrip „economische activiteit” een objectief begrip is, zoals in punt 42 van dit arrest in herinnering is gebracht, zodat het van toepassing is ongeacht de door de betrokken marktdeelnemer gekozen financieringswijze, ook wanneer het gaat om overheidssubsidies (arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In de vierde plaats moeten, gelet op de moeilijkheid om het begrip economische activiteit nauwkeurig te definiëren, alle omstandigheden worden onderzocht waaronder die activiteit plaatsvindt, waarbij per geval een beoordeling daarvan wordt verricht, tegen de achtergrond van de typische gedraging van een ondernemer die op het betrokken gebied actief is (arresten van 30 maart 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 30 maart 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak), in casu een onderneming die zich bezighoudt met de organisatie en het verstrekken van opleidingen.

47 De handelwijze van de vereniging, die er met de prijzen voor de opleidingen die zij aan de begunstigden ervan factureert enkel op uit is de kosten van haar bedrijf te dekken en een financieel evenwicht te bereiken, correspondeert inderdaad niet met het typische gedrag van een ondernemer, namelijk streven naar een winstgevende onderneming.

48 Deze analyse strookt echter niet met de tekst van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en wordt evenmin gestaafd door de feiten in de verwijzingsbeslissing.

49 Om te beginnen wordt volgens de bewoordingen van deze bepaling eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, als belastingplichtige beschouwd. Daaruit volgt dat het feit dat de vereniging tot doel heeft enkel haar rekeningen in evenwicht te brengen niet kan volstaan om uit te sluiten dat zij een economische activiteit uitoefent. Om dezelfde reden is een onderneming die ernaar streeft winst te maken maar waarvan de activiteit permanent verlieslatend blijkt te zijn, bijvoorbeeld als gevolg van tegenvallende prestaties, niettemin een belastingplichtige als het in punt 46 van dit arrest genoemde onderzoek van alle omstandigheden waaronder deze activiteit wordt uitgeoefend, ertoe leidt dat deze activiteit wordt gezien als een economische activiteit.

50 Daarnaast gedraagt de vereniging zich bij de tenuitvoerlegging van de via de CFLA door EFRO gefinancierde opleidingsprojecten als een onderneming die opleidingen organiseert en verzorgt. Inzonderheid zoekt zij projecten, klanten en opleiders bij wie zij diensten inkoopt op basis van onderaanneming. Zij laat een deel van de prijs door de begunstigden van de opleidingsdiensten betalen, evalueert hun kennisniveau en verzamelt hun commentaar over de opleiding, dat wil zeggen voert een typisch kwaliteitsonderzoek uit.

51 Evenmin wordt betwist dat de vereniging, naast de onderaannemers waarop zij een beroep doet, beschikt over eigen personeel voor de organisatie van haar projecten. Bovendien zij erop gewezen dat onderaanneming in de economie een gangbare constructie is.

52 Naar buiten toe presenteert de vereniging zich dientengevolge als een aanbieder of organisator van opleidingen vergelijkbaar met andere deelnemers op dezelfde markt, waarmee zij dus concurreert.

53 Tot slot brengen de overheidssubsidies waaruit een groot deel van haar financiering afkomstig is weliswaar onzekerheid met zich over de economische levensvatbaarheid van de vereniging, maar deze subsidies en het te verwachten bedrag ervan zijn hoe dan ook factoren op basis waarvan de vereniging haar werkplan opstelt en klanten zoekt.

54 Uit deze overwegingen vloeit voort dat een entiteit zonder winstoogmerk als de vereniging moet worden beschouwd als een belastingplichtige die een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 uitoefent, zodat de opleidingsdiensten die zij factureert binnen de werkingssfeer van deze bepaling vallen.

55 Het staat niettemin aan de verwijzende rechter om na te gaan of dergelijke diensten eventueel binnen de werkingssfeer vallen van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van deze richtlijn voor „beroepsopleiding of -herscholing”. Deze vraag is niet aan het Hof voorgelegd en het Hof beschikt niet over gegevens in het dossier die het mogelijk maken de vraag te beantwoorden.

56 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de hoedanigheid van vereniging zonder winstoogmerk er niet aan in de weg staat dat een entiteit, na een analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle omstandigheden van haar activiteit en met name met het feit dat deze activiteit vergelijkbaar is met de typische gedraging van een marktdeelnemer uit dezelfde sector, kan worden beschouwd als een belastingplichtige die een economische activiteit in de zin van die bepaling uitoefent.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   door een vereniging zonder winstoogmerk gefactureerde opleidingen die in essentie aan derden zijn onderaanbesteed en waarvoor is geprofiteerd van subsidies afkomstig uit Europese fondsen die tot 70 % van het totaalbedrag van deze prestaties kunnen bedragen, diensten vormen die onder bezwarende titel zijn verricht, en dat artikel 28 van deze richtlijn daarbij niet van toepassing is indien er geen uitdrukkelijke lastgevingsovereenkomst is gesloten op grond waarvan kan worden vastgesteld dat diensten door een belastingplichtige in eigen naam en voor rekening van een ander zijn verricht.

2) **Artikel 73 van richtlijn 2006/112**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   de subsidies die een Europees fonds voor een concrete dienst aan de aanbieder van die dienst verstrekt overeenkomstig die bepaling, als een betaling ontvangen van een derde, binnen de maatstaf van heffing vallen.

3) **Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112**

   moet aldus worden uitgelegd dat

   de hoedanigheid van vereniging zonder winstoogmerk er niet aan in de weg staat dat een entiteit, na een analyse waarbij rekening wordt gehouden met alle omstandigheden van haar activiteit en met name met het feit dat deze activiteit vergelijkbaar is met de typische gedraging van een marktdeelnemer uit dezelfde sector, kan worden beschouwd als een belastingplichtige die een economische activiteit in de zin van die bepaling uitoefent.

ondertekeningen