Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 4 lipca 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcia „podatnika” i „działalności gospodarczej” – Stowarzyszenie o celach niezarobkowych, którego przedmiotem działalności jest realizacja programów finansowanych z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR) – Świadczenie usług szkoleniowych z wykorzystaniem podwykonawców – Uwzględnienie kwoty dotacji w podstawie wymiaru opodatkowania – Artykuł 73

W sprawie C-87/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny, Łotwa) postanowieniem z dnia 14 lutego 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2023 r., w postępowaniu:

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija” – A. Leškoviča, advokāte,

– w imieniu rządu łotewskiego – J. Davidoviča, K. Pommere i E. Bārdiņš, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – P. Carlin, M. Herold i L. Ozola, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 9 ust. 1, art. 28 i 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija” – łotewskim stowarzyszeniem technologii informacyjnych i komunikacyjnych (zwanym dalej „stowarzyszeniem”) a Valsts ieņēmumu dienests (organem podatkowym, Łotwa) w przedmiocie odmowy przez ten organ umożliwienia stowarzyszeniu odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu faktur wystawionych mu przez przedsiębiorstwa świadczące usługi szkoleniowe zlecone tym przedsiębiorstwom przez to stowarzyszenie.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Na podstawie art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 28 omawianej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi".

6 Artykuł 73 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

7 Na podstawie art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

i) […] kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[…]".

Prawo łotewskie

Ustawa o podatku od wartości dodanej

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (ustawa o podatku od wartości dodanej) z dnia 29 listopada 2012 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr 197) ma na celu transpozycję dyrektywy 2006/112 do prawa łotewskiego.

Ustawa o stowarzyszeniach i fundacjach

9 Artykuł 2 ust. 1 Biedrību un nodibinājumu likums (ustawy o stowarzyszeniach i fundacjach) z dnia 30 października 2003 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr 161) stanowi, że stowarzyszenie jest wspólnotą wolontariuszy ustanowioną dla osiągnięcia celów niezarobkowych określonych w jego statucie.

10 Zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy stowarzyszenia i fundacje mają prawo prowadzenia dodatkowej działalności gospodarczej związanej z utrzymaniem lub eksploatacją ich dóbr oraz innej działalności gospodarczej służącej osiągnięciu ich celów.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W 2016 r. stowarzyszenie z siedzibą na Łotwie zawarło z Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (centralnym organem ds. finansowania i udzielania zamówień, Łotwa, zwanym dalej „CFLA") dwie umowy dotyczące realizacji dwóch projektów szkoleniowych finansowanych z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR). Chodziło, po pierwsze, o projekt szkolenia specjalistów w dziedzinie technologii informacyjno-komunikacyjnych (zwany dalej „projektem ICT"), a po drugie, o projekt szkolenia małych przedsiębiorstw i mikroprzedsiębiorstw (zwany dalej „projektem MPŚ"). Oferentem w ramach pierwszego projektu mogło być stowarzyszenie, a w ramach drugiego projektu – stowarzyszenie lub administracja publiczna.

12 W ramach projektu ICT stowarzyszenie zawarło umowy o świadczenie usług szkoleniowych na rzecz beneficjentów. Na podstawie tych umów owi beneficjenci byli zobowiązani do zapłaty na rzecz stowarzyszenia kosztów szkolenia i związanego z nimi VAT, a także, w niektórych przypadkach, opłaty administracyjnej wynoszącej 5 % lub 10 % kwoty pomocy przyznanej stowarzyszeniu przez CFLA, która miała zostać przekazana tym beneficjentom po zakończeniu projektu ICT, która to kwota była powiększona o podatek VAT. Stowarzyszenie zawarło również umowy z podmiotami świadczącymi usługi szkoleniowe w celu przeprowadzenia na własny rachunek omawianych szkoleń. Po zakończeniu szkoleń usługodawcy wystawili stowarzyszeniu faktury obejmujące pełną wartość tych usług i zastosowali VAT. Stowarzyszenie zapłaciło faktury wystawione przez rzeczonych usługodawców i zadeklarowało VAT jako podatek naliczony. Po zakończeniu projektu stowarzyszenie wypłaciło beneficjentom szkoleń środki otrzymane od CFLA (płatności te miały zmienną kwotę wynoszącą 30–70 % wartości wykonywanych usług) i wystawiło im faktury obejmujące opłatę administracyjną w związku z projektem w wysokości 5 % lub 10 % kwoty pomocy przyznanej przez CFLA.

13 W ramach projektu MPŚ stowarzyszenie uiściło w całości zapłatę na rzecz podmiotów świadczących usługi szkoleniowe, i zapłata ta obejmowała VAT. Umowa, na podstawie której dokonano wspomnianej płatności, została zawarta pomiędzy stowarzyszeniem, podmiotem świadczącym usługi szkoleniowe i usługobiorcą. Zgodnie z tą umową beneficjent ten zobowiązał się do współfinansowania szkolenia, a usługodawca był zobowiązany do zapłaty kwoty odpowiadającej współfinansowaniu (30 % całkowitej płatności, w tym VAT) na rzecz stowarzyszenia. Finansowanie z EFRR stanowiło 70 % całkowitej płatności wypłaconej po zakończeniu projektu na rzecz stowarzyszenia przez CFLA, bez VAT.

14 W wyniku kontroli organ podatkowy zakwestionował możliwość odliczenia przez stowarzyszenie naliczonego VAT. W konsekwencji w 2019 r. i w 2021 r. przyjął on osiem decyzji nakładających na stowarzyszenie obowiązek zapłaty kwoty 87 299,37 EUR z tytułu VAT za okres od stycznia do października 2018 r., kary w wysokości 611,96 EUR oraz sankcji za zwłokę w wysokości 7707,52 EUR. Oddalił on również złożony przez stowarzyszenie wniosek o zwrot dotyczący nadwyżki VAT stwierdzonej za lipiec i od września do grudnia 2018 r. oraz za luty, marzec, maj i grudzień 2019 r. na łączną kwotę 101 363,24 EUR.

15 Zdaniem organów podatkowych projekty ICT i MPŚ mogły być realizowane wyłącznie przez stowarzyszenie lub organ administracji publicznej, ale nie przez podmiot gospodarczy. Biorąc pod uwagę brak celu zarobkowego stowarzyszenia oraz fakt, że nie przewidziano osiągania zysków w ramach wykonywania tych projektów, ich realizacja nie może być uznana za działalność gospodarczą stowarzyszenia. Stowarzyszenie zarządzało projektami i dokonywało płatności

pochodzących z funduszy europejskich, z których korzystali beneficjenci usług szkoleniowych, ale samo nie świadczyło takich usług, a zatem nie miało prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

16 Stowarzyszenie zakwestionowało decyzje organu podatkowego, twierdząc, że jego status stowarzyszenia nie ma wpływu na jego prawo do odliczenia naliczonego VAT. Podniosło ono, że było wpisane do łotewskiego rejestru podatników VAT oraz że w ramach projektów ICT i MPŚ świadczyło usługi szkoleniowe jako pośrednik.

17 Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa) uwzględnił skargi o stwierdzenie nieważności tych decyzji. Organ podatkowy wniósł odwołanie od omawianych wyroków do Administratīvā apgabaltiesa (okręgowego sądu administracyjnego, Łotwa), będącego sądem odsyłającym, który dokonał połączenia wszystkich wniesionych do niego spraw dotyczących tych wyroków.

18 W tych okolicznościach Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że organizację o charakterze niezarobkowym, której przedmiotem działalności jest realizacja programów pomocy państwa finansowanych z [EFRR], należy uznać za podatnika wykonującego działalność gospodarczą?

2) Czy art. 28 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że stowarzyszenie, które w praktyce nie świadczy usług szkoleniowych, należy jednak traktować jako usługodawcę, w przypadku gdy usługi te zostały nabyte od innego podmiotu gospodarczego w celu umożliwienia realizacji projektu pomocy państwa finansowanego z [EFRR]?

3) W sytuacji gdy usługodawca otrzymuje od usługobiorcy jedynie częściowe świadczenie wzajemne z tytułu świadczonej usługi (30 %), a pozostała wartość usługi jest rozliczana w formie wypłaty pomocy z [EFRR], czy zgodnie z art. 73 dyrektywy [2006/112] świadczeniem wzajemnym podlegającym opodatkowaniu jest całkowita kwota, którą usługodawca otrzymuje zarówno od usługobiorcy, jak i od osoby trzeciej w formie wypłaty pomocy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Należy stwierdzić, że pytanie pierwsze przedstawione przez sąd odsyłający dotyczy wykładni pojęcia „działalności gospodarczej” zawartego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, podczas gdy pytanie drugie przedstawione przez ten sąd odnosi się w istocie do pojęcia „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy w związku z art. 28 rzeczonej dyrektywy.

20 Daną działalność można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 tej dyrektywy (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 21).

21 Należy zatem odpowiedzieć najpierw na pytanie drugie. Odpowiedź, która zostanie na nie udzielona, umożliwi następnie w razie potrzeby udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie poprzez ustalenie, czy dotacje takie jak te, które zostały w niniejszym przypadku przyznane przez CFLA po tym, jak zostały one wypłacone na jej rzecz przez EFRR, wchodzą w zakres podstawy opodatkowania usług takich jak te świadczone przez stowarzyszenie w ramach projektów ICT i MPŚ. Wreszcie, jeśli zajdzie taka potrzeba, należy zbadać pytanie pierwsze.

W przedmiocie pytania drugiego

22 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający opisuje usługi fakturowane przez stowarzyszenie, opierając się na dwóch cechach wynikających z ich kontekstu, a mianowicie na skorzystaniu przez stowarzyszenie z podwykonawstwa w celu wykonania tych usług oraz na subwencjonowaniu tych usług przez EFRR za pośrednictwem CFLA.

23 Z powyższego wynika, że poprzez to pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 28 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług szkoleniowych zafakturowane przez stowarzyszenie o celach niezarobkowych, zlecone zasadniczo osobom trzecim i korzystające z dotacji pochodzących z funduszy europejskich, które mogą wynosić do 70 % całkowitej kwoty tych usług, stanowi odpłatne świadczenie usług.

24 Należy przypomnieć, że do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie charakteru transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym (wyrok z dnia 30 marca 2023 r., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jednakże Trybunał powinien dostarczyć temu sądowi wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tymi sądami (wyrok z dnia 30 marca 2023 r., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, a zatem podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem usług z jednej strony a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika z drugiej strony. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2023 r. Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Aby transakcja mogła zostać uznana za dokonaną „odpłatnie” w rozumieniu tej dyrektywy, nie jest konieczne, jak wynika to również z art. 73 tejże dyrektywy, aby świadczenie wzajemne za świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy, bowiem owo świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2023 r., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Okoliczność, że rozpatrywana transakcja została dokonana po cenie wyższej lub niższej od kosztu wytworzenia, a zatem po cenie wyższej lub niższej od zwykłej ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji transakcji jako „odpłatnej”, ponieważ okoliczność taka nie może mieć wpływu na

bezpośredni związek pomiędzy transakcją, która została lub zostanie dokonana, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2023 r., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszej sprawie ze wskazówek dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że stowarzyszenie organizuje, przygotowuje na płaszczyźnie materialnej i nadzoruje szkolenia przeznaczone dla specjalistów w dziedzinie technologii informacyjno-komunikacyjnych (projekt ICT) oraz dla małych przedsiębiorstw i mikroprzedsiębiorstw (projekt MPŚ), przy czym przekazuje podwykonawcom wykonanie tych szkoleń.

30 W ramach projektu ICT wydaje się, że współistnieją, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, dwie usługi. Pierwsza z nich wiąże beneficjenta szkolenia ze stowarzyszeniem, na rzecz którego beneficjent ten płaci całość żądanej ceny. Po otrzymaniu dotacji od CFLA stowarzyszenie przekazuje kwotę przypadającą każdemu beneficjentowi usługi szkoleniowej, co skutkuje obniżeniem ceny pierwotnie zapłaconej przez beneficjenta na rzecz stowarzyszenia. Druga z nich wynika z umowy zawartej między stowarzyszeniem a przedsiębiorstwem szkoleniowym, na rzecz którego stowarzyszenie płaci wynagrodzenie w zamian za wykonaną usługę.

31 Jest zatem jasne, że stowarzyszenie należy uznać za podmiot świadczący usługi szkoleniowe względem beneficjenta szkolenia. W tym względzie nie ma znaczenia, że stowarzyszenie nie zatrudniło własnego personelu, postanowiło natomiast skorzystać z usług podwykonawcy.

32 Artykuł 28 dyrektywy 2006/112, którego brzmienie wymaga, aby podatnik działał we własnym imieniu na rzecz osoby trzeciej, nie ma zatem znaczenia w ramach projektu takiego jak projekt ICT, ponieważ, po pierwsze, stowarzyszenie działało we własnym imieniu i na własny rachunek, obciążając beneficjentów szkolenia jego ceną, a po drugie, przedsiębiorstwo szkoleniowe działało w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, to znaczy stowarzyszenia, świadcząc odnośne usługi szkoleniowe, za które następnie otrzymało wynagrodzenie.

33 W ramach projektu MPŚ, nadal z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, sytuacja wydaje się być nieco odmienna, ponieważ, jak wynika z pkt 13 niniejszego wyroku, istnieje, jak to ma miejsce w przypadku projektu ICT, umowa między stowarzyszeniem a podwykonawcą w celu świadczenia usług szkoleniowych na rzecz jego beneficjentów, ale stosunek z nimi jest określony w innej umowie trójstronnej między stowarzyszeniem, przedsiębiorstwem szkoleniowym i każdym beneficjentem szkolenia. Ta druga umowa stanowi, że beneficjent ponosi 30 % kosztów świadczenia, przy czym wydaje się, że samo stowarzyszenie wystawia fakturę odpowiadającą temu procentowi. Przyznanie przez CFLA dotacji w wysokości 70 % ceny świadczenia usług szkoleniowych umożliwia zatem stowarzyszeniu uzyskanie całości tej ceny.

34 Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający braku umowy prowadzenia spraw między stowarzyszeniem a przedsiębiorstwem szkoleniowym, że pomimo różnicy w stosunku do projektu ICT związanej w szczególności z istnieniem trójstronnej umowy, stowarzyszenie świadczyło rozpatrywane usługi szkoleniowe – za pośrednictwem podwykonawcy – również we własnym imieniu i na własny rachunek, ponieważ usługi te nie były świadczone przez podwykonawcę we własnym imieniu i na jego rzecz. Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 nie znajduje zatem zastosowania w świetle wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

35 W odniesieniu do obu projektów należy dodać, po pierwsze, że okoliczność, iż finansowanie świadczenia usług szkoleniowych pochodzi, choćby w znacznej części, od podmiotu takiego jak CFLA, które samo otrzymało sporne kwoty z EFRR, nie stoi na przeszkodzie zakwalifikowaniu tego świadczenia jako odpłatnego świadczenia usług, jak wynika to wyraźnie z orzecznictwa przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku, zgodnie z którym wynagrodzenie za świadczenie usług może zostać uzyskane od osoby trzeciej.

36 Po drugie, okoliczność, że dochód składający się z jednej strony z wypłaty pomocy pochodzącej za pośrednictwem CFLA z EFRR, a z drugiej strony z wynagrodzenia płaconego przez beneficjentów usług szkoleniowych pokrywa w całości koszty stowarzyszenia, ale nie pozwala mu na osiągnięcie zysku zgodnie z jego statusem stowarzyszenia o celu niezarobkowym, również nie może stanowić przeszkody dla zakwalifikowania świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym jako odpłatnego świadczenia usług, jak wynika wyraźnie z orzecznictwa przytoczonego w pkt 28 niniejszego wyroku, zgodnie z którym transakcja, nawet dokonana po cenie niższej od kosztu wytworzenia, może zostać zakwalifikowana jako transakcja dokonana odpłatnie.

37 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług szkoleniowych zafakturowane przez stowarzyszenie o celach niezarobkowych, zlecone zasadniczo osobom trzecim i korzystające z dotacji pochodzących z funduszy europejskich, które mogą wynosić do 70 % całkowitej kwoty tych usług stanowi odpłatne świadczenie usług, przy czym nie ma zastosowania art. 28 tej dyrektywy w braku wyraźnej umowy prowadzenia spraw pozwalającej na stwierdzenie świadczenia usług przez podatnika we własnym imieniu i na rzecz osoby trzeciej.

W przedmiocie pytania trzeciego

38 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 73 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy usługodawca otrzymuje od usługobiorcy jedynie częściowe wynagrodzenie za rzeczoną usługę, ponieważ wynagrodzenie za pozostałą wartość tej usługi przybiera formę wypłaty pomocy ze środków pochodzących z EFRR, podstawa opodatkowania odpowiada jednak całkowitej kwocie otrzymanej przez usługodawcę.

39 Zarówno z orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku, jak i z rozważań przedstawionych w pkt 35 tego wyroku wynika, że na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Artykuł 73 tej dyrektywy należy zatem interpretować w ten sposób, że dotacje wypłacane usługodawcy przez europejski fundusz w celu świadczenia konkretnych usług wchodzą, zgodnie z tym przepisem, w zakres podstawy opodatkowania jako płatność otrzymana od osoby trzeciej.

W przedmiocie pytania pierwszego

40 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stowarzyszenie o celach niezarobkowych, którego przedmiotem działalności jest realizacja programów pomocy państwa finansowanych z EFRR, należy uznać za podatnika wykonującego działalność gospodarczą.

41 W tym względzie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że z zastrzeżeniem oceny okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, której powinien dokonać sąd odsyłający, z odpowiedzi na pytanie drugie wynika, że świadczenie rozpatrywanych usług

szkoleniowych spełnia kryteria pozwalające na zakwalifikowanie ich jako odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, w związku z czym ta przesłanka, która jest niezbędna, ale niewystarczająca do stwierdzenia wykonywania działalności gospodarczej, jest spełniona.

42 W drugiej kolejności analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wskazuje na szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej" oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (wyroki: z dnia 30 marca 2023 r., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 30 marca 2023 r., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W związku z tym okoliczność, że ze względu na swoją formę prawną osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód jedynie uzupełniająco, jest nieistotna z punktu widzenia istnienia działalności gospodarczej zmierzającej do stałego osiągania dochodu, co stanowi kryterium działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczonej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W konsekwencji w sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy dokonał błędnej wykładni tego przepisu, uznawszy, że sam status skarżącej jako stowarzyszenia o celach niezarobkowych stanowi przeszkodę w wykonywaniu przez nią działalności gospodarczej w rozumieniu tego przepisu.

45 W trzeciej kolejności okoliczność, że szkolenia, o których mowa, były finansowane w znacznej części z pomocy pochodzącej z EFRR, nie może mieć wpływu na gospodarczy charakter działalności prowadzonej przez stowarzyszenie, ponieważ pojęcie „działalności gospodarczej" ze względu na jego obiektywny charakter, o którym mowa w pkt 42 niniejszego wyroku, ma zastosowanie niezależnie od wybranego przez dany podmiot sposobu finansowania, również wówczas gdy chodzi o dotacje publiczne (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W czwartej kolejności, z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji działalności gospodarczej należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona, dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie (wyroki: z dnia 30 marca 2023 r., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 30 marca 2023 r., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo), czyli w niniejszym przypadku przedsiębiorstwa zajmującego się organizacją i świadczeniem usług szkoleniowych.

47 W tym względzie prawdą jest, że okoliczność, iż ustalając cenę za usługi szkoleniowe fakturowane odbiorcom tych usług, stowarzyszenie zmierza jedynie do pokrycia kosztów funkcjonowania w celu osiągnięcia równowagi finansowej, wydaje się nie odpowiadać typowemu zachowaniu przedsiębiorcy, niezależnie od tego, kim on jest, które polega na dążeniu do rentowności jego przedsiębiorstwa.

48 Jednakże analiza ta nie odpowiada treści art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ani nie znajduje potwierdzenia w okolicznościach faktycznych zawartych w postanowieniu odsyłającym.

49 Przede wszystkim z brzmienia tego przepisu wynika, że za podatnika uważa się każdą osobę, która samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą, bez względu na jej rezultaty. Wynika z tego, że zamierzony przez stowarzyszenie cel polegający na osiągnięciu zwykłej równowagi swoich rachunków nie może wystarczyć do wykluczenia możliwości wykonywania przez to stowarzyszenie działalności gospodarczej. Z tego samego powodu przedsiębiorstwo, które usiłuje osiągnąć zyski, lecz którego działalność okazałaby się trwale deficytowa, na przykład z powodu słabych wyników, pozostaje jednak podatnikiem, jeżeli przypomniana w pkt 46 niniejszego wyroku analiza wszystkich warunków, w jakich działalność ta jest wykonywana, prowadzi do uznania tej działalności za mającą charakter gospodarczy.

50 Ponadto stowarzyszenie zachowuje się jak przedsiębiorstwo organizujące i zapewniające szkolenia, gdy realizuje projekty szkoleniowe finansowane przez EFRR za pośrednictwem CFLA. W szczególności poszukuje ono projektów, klientów oraz instruktorów, których usługi nabywa w ramach podwykonawstwa. Pobiera ono zapłatę części ceny od beneficjentów usług szkoleniowych, ocenia ich poziom wiedzy i gromadzi uwagi dotyczące szkolenia, co odpowiada typowemu badaniu jakości.

51 Bezsporne jest również, że stowarzyszenie posiada własny personel do organizacji swoich projektów, poza podwykonawcami, z których korzysta. W tym ostatnim względzie należy przypomnieć, że podwykonawstwo jest w pełni powszechne w ramach życia gospodarczego.

52 Wynika z tego, że na zewnątrz stowarzyszenie jawi się jako podmiot świadczący usługi szkoleniowe lub organizację takich usług, porównywalny z każdym innym podmiotem gospodarczym działającym na tym samym rynku, z którym zatem konkuruje.

53 Wreszcie, nawet jeśli fakt, że znaczna część jego finansowania pochodzi z dotacji publicznych, wydaje się powodować niepewność co do rentowności stowarzyszenia, należy podkreślić, że dotacje te i ich przewidywalna kwota stanowią elementy, na podstawie których stowarzyszenie opracowuje swój plan pracy i poszukuje klientów.

54 Z całości powyższych rozważań wynika, że podmiot o celach niezarobkowych, taki jak stowarzyszenie, należy uznać za podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, w związku z czym fakturowane przez niego usługi szkoleniowe wchodzą w zakres stosowania tego przepisu.

55 Niemniej jednak do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie, czy takie usługi nie są objęte zakresem stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy, dotyczącego „kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania”, przy czym do Trybunału nie zwrócono się z tą kwestią i nie posiada on informacji znajdujących się w aktach sprawy pozwalających na jej rozstrzygnięcie.

56 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że posiadany status stowarzyszenia o celach niezarobkowych nie stoi na przeszkodzie temu, by – po przeprowadzeniu analizy uwzględniającej wszystkie okoliczności działalności danego stowarzyszenia, a w szczególności okoliczność, że działalność ta jest porównywalna z typowym zachowaniem podmiotu gospodarczego w tym samym sektorze – stowarzyszenie to mogło zostać uznane za podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej**

należy interpretować w ten sposób, że:

świadczenie usług szkoleniowych zafakturowane przez stowarzyszenie o celach niezarobkowych, zlecone zasadniczo osobom trzecim i korzystające z dotacji pochodzących z funduszy europejskich, które mogą wynosić do 70 % całkowitej kwoty tych usług, stanowi odpłatne świadczenie usług, przy czym nie ma zastosowania art. 28 tej dyrektywy w braku wyraźnej umowy prowadzenia spraw pozwalającej na stwierdzenie świadczenia usług przez podatnika we własnym imieniu i na rzecz osoby trzeciej.

2) **Artykuł 73 dyrektywy 2006/112**

należy interpretować w ten sposób, że:

dotacje wypłacane usługodawcy przez europejski fundusz w celu świadczenia konkretnych usług wchodzą, zgodnie z tym przepisem, w zakres podstawy opodatkowania jako płatność otrzymana od osoby trzeciej.

3) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112**

należy interpretować w ten sposób, że:

posiadany status stowarzyszenia o celach niezarobkowych nie stoi na przeszkodzie temu, by – po przeprowadzeniu analizy uwzględniającej wszystkie okoliczności działalności danego stowarzyszenia, a w szczególności okoliczność, że działalność ta jest porównywalna z typowym zachowaniem podmiotu gospodarczego w tym samym sektorze – stowarzyszenie to mogło zostać uznane za podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy