Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 4 juli 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 9.1 – Begreppen ’beskattningsbar person’ och ’ekonomisk verksamhet’ – Ideell förening som genomför projekt som finansieras av Europeiska regionala utvecklingsfonden (Eruf) – Tillhandahållande av utbildningstjänster genom underleverantörer – Inkludering av subventionsbeloppet i beskattningsunderlaget – Artikel 73”

I mål C-87/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland) genom beslut av den 14 februari 2023, som inkom till domstolen den 15 februari 2023, i målet

Biedrība ”Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna N. Wahl (referent) och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Biedrība ”Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”, genom A. Leškoviča, advokāte,

– Lettlands regering, genom J. Davidoviča, K. Pommere och E. Bārdiņš, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

– Europeiska kommissionen, genom P. Carlin, M. Herold och L. Ozola, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 7 mars 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 9.1, 28 och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Biedrība ”Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija” (lettisk förening för informations- och kommunikationsteknik) (nedan kallad föreningen) och Valsts ieņēmumu dienests (Skattemyndigheten, Lettland). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte bevilja föreningen avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av fakturor som den mottagit från de företag som tillhandahållit utbildningstjänster som sammanslutningen lagt ut på underentreprenad till dessa företag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 Artikel 9.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 28 i direktivet föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

6 Artikel 73 i samma direktiv har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7 I artikel 132.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

i) … yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

…”

Lettisk rätt

Lagen om mervärdesskatt

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (lagen om mervärdesskatt) av den 29 november 2012 (Latvijas Vēstnesis, 2012, nr 197) (nedan kallad mervärdesskattelagen) syftar till att införliva direktiv 2006/112 med lettisk rätt.

Lagen om föreningar och stiftelser

9 I artikel 2.1 i Biedrību un nodibinājumu likums (lagen om föreningar och stiftelser) av den 30 oktober 2003 (Latvijas Vēstnesis, 2003, nr 161) föreskrivs att en förening är en frivillig sammanslutning av personer som bildats för att uppnå ett icke vinstdrivande mål som definieras i dess stadgar.

10 Enligt artikel 7.1 i denna lag har föreningar och stiftelser rätt att som bisyssla bedriva ekonomisk verksamhet i samband med underhåll eller utnyttjande av sin egendom och annan ekonomisk verksamhet i syfte att uppnå sina mål.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 År 2016 ingick föreningen, som är etablerad i Lettland, två avtal med Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Centrala organet för finansiering och upphandling, Lettland) (nedan kallat CFLA) om genomförande av två utbildningsprojekt som finansieras av Europeiska regionala utvecklingsfonden (Eruf). Det rörde sig dels om ett utbildningsprojekt för yrkesverksamma inom informations- och kommunikationsteknik (nedan kallat IKT-projektet), dels om ett projekt för utbildning av små och mycket små ekonomiska aktörer (nedan kallat SEA-projektet). Anbudsgivaren kunde inom ramen för det första projektet vara en förening och, inom ramen för det andra projektet, en förening eller en offentlig förvaltning.

12 Inom ramen för IKT-projektet har föreningen ingått avtal om tillhandahållande av utbildningstjänster till stödmottagare. Enligt avtalen var dessa stödmottagare skyldiga att betala utbildningskostnader inklusive mervärdesskatt till föreningen samt, i vissa fall, förvaltningskostnader motsvarande 5 procent eller 10 procent av det stöd som CFLA beviljat föreningen och som skulle överföras till stödmottagarna vid IKT-projektets slut, jämte mervärdesskatt. Föreningen har även ingått avtal med leverantörer av utbildningstjänster för att för föreningens räkning tillhandahålla de aktuella utbildningstjänsterna. Vid utbildningarnas slut fakturerade dessa tjänsteleverantörer föreningen det fullständiga värdet av dessa tjänster och påförde mervärdesskatt. Föreningen betalade fakturorna från tjänsteleverantörerna och deklarerade mervärdesskatten som ingående mervärdesskatt. När projektet avslutades betalade föreningen ut de medel som erhållits från CFLA till utbildningsmottagarna (dessa betalningar varierade i belopp, från 30 procent till 70 procent av värdet av de tillhandahållna tjänsterna) och fakturerade dem för projektledningskostnaderna med 5 procent eller 10 procent av det stöd som beviljats av CFLA.

13 Inom ramen för SEA-projektet betalade föreningen leverantörerna av utbildningstjänsterna hela beloppet, inklusive mervärdesskatt. Det avtal enligt vilket betalningen gjordes hade ingåtts mellan föreningen, leverantören av utbildningstjänster och mottagaren av dessa tjänster. Enligt avtalet åtog sig stödmottagaren att samfinansiera utbildningen och tjänsteleverantören var skyldig att betala ett belopp motsvarande denna samfinansiering (30 % av den totala betalningen, inklusive mervärdesskatt) till föreningen. Det stöd som beviljats från Eruf utgjorde 70 procent av den totala ersättning som CFLA betalade ut till föreningen vid projektets slut, exklusive mervärdesskatt.

14 Efter en kontroll ifrågasatte skattemyndigheten möjligheten för föreningen att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Under åren 2019 och 2021 antog skattemyndigheten åtta beslut genom vilka föreningen ålades att betala 87 299,37 euro i mervärdesskatt för perioden januari–oktober 2018, böter på 611,96 euro och förseningsavgift på 7 707,52 euro. Skattemyndigheten avslog även föreningens ansökan om återbetalning avseende överskjutande mervärdesskatt som fastställts för juli och september–december 2018, samt för februari, mars, maj och december 2019, till ett sammanlagt belopp av 101 363,24 euro.

15 Enligt skattemyndigheten kunde IKT- och SEA-projekten endast genomföras av en förening eller en offentlig förvaltning, men inte av en ekonomisk aktör. Med hänsyn till att föreningen saknar vinstsyfte och att den inte har för avsikt att göra vinst i samband med genomförandet av dessa projekt, kan genomförandet av dessa projekt inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet som bedrivs av föreningen. Föreningen förvaltade projekten och gjorde utbetalningar från de europeiska fonderna, vilket gynnade mottagarna av utbildningstjänsterna, men den tillhandahöll inte själv sådana tjänster och hade därför inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

16 Föreningen överklagade skattemyndighetens beslut och anförde att föreningens associationsrättsliga ställning saknade betydelse för dess rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Föreningen har gjort gällande att den var registrerad i det lettiska mervärdesskatteregistret och att det inom ramen för IKT- och SEA-projekten hade tillhandahållit utbildningstjänster som mellanhand.

17 Administratīvā rajona tiesa (Förvaltningsdomstolen i första instans, Lettland) biföll talan om ogiltigförklaring av dessa beslut. Skattemyndigheten överklagade de aktuella domarna till Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland), den hänskjutande domstolen, som beslutade att förena samtliga mål som anhängiggjorts vid nämnda domstol avseende dessa domar.

18 Mot denna bakgrund beslutade Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 9.1 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att en ideell organisation vars verksamhet utgörs av att genomföra statliga stödprogram som finansieras av [Eruf] ska anses vara en beskattningsbar person som bedriver en ekonomisk verksamhet?

2) Ska artikel 28 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att en förening som i praktiken inte tillhandahåller utbildningstjänster trots det ska likställas med den som tillhandahåller sådana tjänster, när tjänsterna har köpts in från en annan ekonomisk aktör för att kunna genomföra ett statligt stödprojekt som finansieras av [Eruf]?

3) När den som tillhandahållit tjänsten bara får ersättning från mottagaren för en del av den tillhandahållna tjänsten (30 procent) och det resterande värdet av tjänsten betalas i form av utbetalning av stöd från [Eruf], utgörs då den skattepliktiga ersättningen, enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, av det sammanlagda belopp som den som tillhandahåller tjänsten får från mottagaren av tjänsten och från en tredje part i form av utbetalning av stödet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Domstolen konstaterar att den hänskjutande domstolens första fråga avser tolkningen av begreppet ”ekonomisk verksamhet” i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, medan den hänskjutande domstolens andra fråga i huvudsak avser begreppet ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 c jämförd med artikel 28 i direktivet.

20 En verksamhet kan endast kvalificeras som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 om den motsvarar en av de transaktioner som avses i artikel 2 i direktivet (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).

21 Den andra frågan ska således besvaras först. Svaret på denna fråga gör det därefter möjligt att, i förekommande fall, besvara den tredje frågan genom att avgöra huruvida sådana subventioner, som de som i förevarande fall beviljades av CFLA efter det att Eruf hade betalat ut dessa subventioner till CFLA, ingår i beskattningsunderlaget för sådana tjänster som dem som föreningen tillhandahåller inom ramen för IKT- och SEA-projekten. Slutligen ska den första frågan prövas om det finns skäl därtill.

Den andra frågan

22 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande beskrivit de tjänster som fakturerats av föreningen med stöd av två särdrag som framgår av sammanhanget, nämligen att föreningen använder sig av underleverantörer för att tillhandahålla dessa tjänster och att Eruf subventionerar nämnda tjänster genom CFLA.

23 Härav följer att den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 28 i samma direktiv, ska tolkas så, att tillhandahållande av utbildningstjänster som faktureras av en ideell förening, som till största delen lagt ut tjänster på underentreprenad till tredje man och som erhållit bidrag från europeiska fonder uppgående till 70 procent av det totala beloppet för dessa tjänster, utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

24 EU-domstolen erinrar om att det ankommer på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att fastställa arten av de transaktioner som är aktuella i det nationella målet (dom av den 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

25 Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet (dom av den 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

26 Det framgår av rättspraxis att ett tillhandahållande av tjänster endast sker ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, och således är skattepliktigt, om det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om det mellan den som tillhandahåller tjänsten, å ena sidan, och mottagaren av tjänsten, å andra sidan, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den som utfört dessa transaktioner tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

27 För att en sådan transaktion ska anses ha skett ”mot ersättning”, i den mening som avses i detta direktiv, krävs det inte, vilket följer även av artikel 73 i detta direktiv, att ersättningen för tillhandahållandet av tjänster erhålls direkt från mottagaren av tjänsten, utan denna ersättning kan även erhållas från tredje part (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

28 Den omständigheten att transaktionen i fråga sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar betydelse för kvalificeringen av transaktionen som en transaktion ”mot ersättning”, eftersom en sådan omständighet inte kan påverka det direkta sambandet mellan transaktionen som har utförts eller ska utföras och den ersättning som har erhållits eller ska erhållas och vars belopp har bestämts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

29 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att föreningen organiserar, förbereder material för och kontrollerar utbildning som riktar sig till informations- och kommunikationstekniker (IKT-projektet) och små och mycket små ekonomiska aktörer (SEA-projektet), men att den delegerar genomförandet av dessa utbildningar till underleverantörer.

30 Inom ramen för IKT-projektet förefaller det finnas två tillhandahållanden av tjänster, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning. Det första tillhandahållandet sker mellan utbildningsmottagaren och föreningen, till vilken mottagaren betalar hela det begärda priset. Efter att ha mottagit subventionen från CFLA överför föreningen det belopp som tillfaller varje mottagare av utbildningstjänsten, vilket leder till en minskning av det pris som denna ursprungligen betalade till föreningen. Det andra tillhandahållandet följer av det avtal som ingåtts mellan föreningen och utbildningsföretaget, inom ramen för vilket föreningen betalar utbildningsföretaget för den utförda tjänsten.

31 Det står därför klart att föreningen ska anses vara den som tillhandahåller utbildningstjänsterna i förhållande till mottagaren av utbildningen. Det saknar i detta avseende betydelse att föreningen, i stället för att rekrytera egen personal, valde att använda sig av en underleverantörs tjänster.

32 Artikel 28 i direktiv 2006/112, vars lydelse kräver att den beskattningsbara personen handlar i eget namn för någon annans räkning, är således inte relevant inom ramen för ett sådant projekt som IKT-projektet, för det första eftersom föreningen handlade i eget namn och för egen räkning när den fakturerade utbildningsmottagarna för utbildningen och för det andra eftersom utbildningsföretaget agerade i annans namn och för annans räkning, det vill säga föreningens, när det utförde de aktuella utbildningstjänsterna, vilka sedan betalades av föreningen.

33 Inom ramen för SEA-projektet förefaller situationen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, vara något annorlunda, eftersom det, såsom framgår av punkt 13 ovan, finns ett avtal mellan föreningen och en underleverantör om att tillhandahålla utbildningstjänsten till utbildningsmottagarna, såsom är fallet med IKT-projektet, men förhållandet till de sistnämnda definieras i ett annat trepartsavtal mellan föreningen, utbildningsföretaget och varje utbildningsmottagare. I detta andra avtal anges att utbildningsmottagaren ska stå för 30 procent av kostnaden för tjänsten och det belopp som motsvarar denna procentandel förefaller faktureras av föreningen själv. Det faktum att CFLA beviljar en subvention motsvarande 70 procent av priset för tillhandahållande av utbildningstjänster gör det således möjligt för föreningen att erhålla hela detta pris.

34 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll av att det inte finns något fullmaktsavtal mellan föreningen och utbildningsföretaget, förefaller det således som om, trots skillnaden jämfört med IKT-projektet vad bland annat gäller förekomsten av ett trepartsavtal, det även var i eget namn och för egen räkning som föreningen, genom en underleverantör, tillhandahöll de aktuella utbildningstjänsterna, eftersom dessa tjänster inte utfördes av underentreprenören i eget namn och för egen räkning. Artikel 28 i direktiv 2006/112 är således, mot bakgrund av begäran om förhandsavgörande, inte tillämplig.

35 Vad gäller de två projekten ska det för det första tilläggas att den omständigheten att finansieringen av tillhandahållandet av utbildningstjänsterna till stor del härrör från ett sådant organ som CFLA, som har erhållit de aktuella beloppen från Eruf, inte utgör hinder för att dessa tillhandahållanden av tjänster ska kvalificeras som tillhandahållande av tjänster mot ersättning, vilket uttryckligen framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 27 i förevarande dom, enligt vilken ersättningen för tillhandahållandet av tjänster kan erhållas från tredje man.

36 För det andra kan den omständigheten att de intäkter som utgörs dels av stödet från Eruf genom CFLA, dels av den ersättning som betalas av mottagarna av utbildningstjänsterna, i sin helhet täcker föreningens kostnader men inte gör det möjligt för föreningen att göra någon vinst i enlighet med dess status som ideell förening, inte heller utgöra hinder för att de tjänster som är

i fråga i det nationella målet kvalificeras som tillhandahållanden mot ersättning, såsom uttryckligen framgår av den rättspraxis som nämns i punkt 28 ovan, enligt vilken en transaktion, även om den genomförs till ett pris som understiger självkostnadspriset, kan kvalificeras som en transaktion som sker mot ersättning.

37 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillhandahållande av utbildningstjänster som faktureras av en ideell förening, som till största delen anlitat tredje parter som underleverantörer och som erhållit subventioner från europeiska fonder som kan motsvara upp till 70 procent av det totala beloppet för dessa tjänster, utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning, utan att artikel 28 i direktivet är tillämplig, eftersom det inte finns något uttryckligt fullmaktsavtal som gör det möjligt att fastställa att ett tillhandahållande av tjänster utförs av en beskattningsbar person i eget namn och för någon annans räkning.

Den tredje frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 73 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när tillhandahållaren av en tjänst endast erhåller en del av ersättningen för tjänsten från tjänstemottagaren och det återstående värdet av samma tjänst täcks genom utbetalning av stöd med medel från Eruf, ska beskattningsunderlaget ändå motsvara det totala belopp som tillhandahållaren av tjänsten erhåller.

39 Det följer såväl av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 27 ovan som av övervägandena i punkt 35 ovan att denna fråga ska besvaras jakande. Artikel 73 i detta direktiv ska således tolkas så, att subventioner som en europeisk fond betalar till en tjänsteleverantör för ett konkret tillhandahållande av tjänster i enlighet med denna bestämmelse ska ingå i beskattningsunderlaget såsom betalning som erhållits från en tredje part.

Den första frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en ideell förening vars verksamhet syftar till att genomföra statliga stödprogram som finansieras av Eruf ska anses vara en beskattningsbar person som bedriver en ekonomisk verksamhet.

41 EU-domstolen erinrar för det första om att det, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna i det nationella målet, följer av svaret på den andra frågan att det aktuella tillhandahållandet av utbildningstjänster uppfyller kriterierna för att kvalificeras som tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, vilket innebär att detta nödvändiga, men inte tillräckliga, villkor för att det ska anses föreligga ekonomisk verksamhet är uppfyllt.

42 För det andra utvisar en analys av ordalydelsen i artikel 9.1 i detta direktiv 2006/112 omfattningen av tillämpningsområdet för begreppet ”ekonomisk verksamhet”, samtidigt som den klargör bestämmelsens objektiva karaktär, i den meningen att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat (dom av den 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

43 Den omständigheten att en juridisk person på grund av sin sammanslutningsform inte har rätt att bedriva en ekonomisk verksamhet som ger inkomster annat än i kompletteringssyfte, saknar betydelse för frågan huruvida det föreligger en ekonomisk verksamhet som bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, vilket utgör kriteriet för ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

44 I det nationella målet var det således till följd av en felaktig tolkning av denna bestämmelse som skattemyndigheten fann att enbart ställningen som ideell förening utgjorde hinder för att klaganden i det nationella målet bedrev ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

45 För det tredje kan den omständigheten att de berörda utbildningarna till stor del finansierats genom stöd från Eruf inte påverka frågan huruvida den verksamhet som föreningen bedriver är av ekonomisk art eller inte, eftersom begreppet ekonomisk verksamhet, på grund av dess objektiva karaktär som det erinrats om i punkt 42 ovan, är tillämpligt oberoende av vilken finansieringsmetod som den berörda aktören väljer, även när det rör sig om offentliga subventioner (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

46 För det fjärde ska, med hänsyn till svårigheten att fastställa en exakt definition av begreppet ekonomisk verksamhet, samtliga villkor under vilka verksamheten bedrivs analyseras, genom en bedömning från fall till fall, med hänsyn till vad som skulle vara ett typiskt beteende hos en företagare som är verksam inom det berörda området (dom av den 30 mars 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 35 och där angiven rättspraxis, och dom av den 30 mars 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 43 och där angiven rättspraxis), det vill säga, i förevarande fall, ett företag som är verksamt inom organisation och tillhandahållande av utbildningstjänster.

47 I detta avseende är det riktigt att den omständigheten att föreningen, när den fastställer det pris för utbildningstjänsterna som den fakturerar mottagarna av dessa tjänster, endast strävar efter att täcka sina driftskostnader för att uppnå ekonomisk jämvikt, inte förefaller motsvara det typiska beteendet hos en företagare, vem denna än är, vilket är att sträva efter lönsamhet i företaget.

48 Denna bedömning överensstämmer emellertid inte med lydelsen i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 och stöds inte heller av de faktiska omständigheter som anges i beslutet om hänskjutande.

49 Det framgår av ordalydelsen i denna bestämmelse att med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Härav följer att det mål, som består i att uppnå balans i räkenskaperna, som föreningen eftersträvar inte är tillräckligt för att utesluta möjligheten att föreningen bedriver ekonomisk verksamhet. Av samma skäl skulle ett företag som eftersträvar vinst, men vars verksamhet visar sig vara permanent förlustbringande, till exempel på grund av underprestation, likväl förbli en skattskyldig person om den analys av samtliga förhållanden under vilka denna verksamhet bedrivs, som det erinrats om i punkt 46 i denna dom, leder till att denna verksamhet anses vara av ekonomisk karaktär.

50 Vidare uppträder föreningen som ett företag som organiserar och tillhandahåller utbildning när den genomför utbildningsprojekt som finansieras av Eruf genom CFLA. Föreningen söker särskilt projekt och kunder samt utbildare, vilka såsom underleverantörer tillhandahåller

föreningen tjänster. Den låter mottagarna av utbildningstjänsterna betala en del av priset, bedömer deras kunskapsnivå och inhämtar deras synpunkter på utbildningen, vilket motsvarar en typisk kvalitetsundersökning.

51 Det har inte heller bestritts att föreningen, utöver de underleverantörer som den anlitar, förfogar över egen personal för att organisera sina projekt. Det ska i det sistnämnda avseendet erinras om att underleverantörer är mycket vanliga i det ekonomiska livet.

52 Av detta följer att föreningen gentemot utomstående framstår som en leverantör av tjänster för utbildning eller för organisation av sådana tjänster som är jämförbar med varje annan ekonomisk aktör som är verksam på samma marknad och således konkurrerar med föreningen.

53 Även om den omständigheten att en stor del av dess finansiering härrör från offentliga subventioner förefaller skapa osäkerhet om föreningens ekonomiska livskraft, är det viktigt att understryka att dessa subventioner och deras förväntade belopp utgör faktorer som ligger till grund för föreningens planering och dess sökande efter kunder.

54 Av det ovan anförda följer att en enhet utan vinstsyfte, såsom föreningen, ska anses vara en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, vilket innebär att de tillhandahållanden av utbildningstjänster som den fakturerar omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

55 Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida sådana tillhandahållanden av tjänster inte omfattas av undantaget i artikel 132.1 i) i direktivet avseende ”yrkesutbildning och fortbildning”, eftersom domstolen inte har prövat denna fråga och det inte finns några uppgifter i handlingarna i målet som gör det möjligt att avgöra den.

56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en förenings ställning som ideell förening inte utgör hinder för att föreningen – efter en bedömning som beaktar samtliga omständigheter som kännetecknar föreningens verksamhet, däribland den omständigheten att denna verksamhet är jämförbar med det typiska beteendet hos en ekonomisk aktör inom samma sektor – kan anses utgöra en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att tillhandahållande av utbildningstjänster som faktureras av en ideell förening, som till största delen anlitat tredje parter som underleverantörer och som erhållit subventioner från europeiska fonder som kan motsvara upp till 70 procent av det totala beloppet för dessa tjänster, utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning, utan att artikel 28 i direktivet är tillämplig, eftersom det inte finns något uttryckligt fullmaktsavtal som gör det möjligt att fastställa att ett tillhandahållande av tjänster utförs av en beskattningsbar person i eget namn och för någon annans räkning.

2) Artikel 73 i direktiv 2006/112

ska tolkas så,

att subventioner som en europeisk fond betalar till en tjänsteleverantör för ett konkret tillhandahållande av tjänster i enlighet med denna bestämmelse ska ingå i beskattningsunderlaget såsom betalning som erhållits från en tredje part.

3) Artikel 9.1 i direktiv 2006/112

ska tolkas så,

att en förenings ställning som ideell förening inte utgör hinder för att föreningen – efter en bedömning som beaktar samtliga omständigheter som kännetecknar föreningens verksamhet, däribland den omständigheten att denna verksamhet är jämförbar med det typiska beteendet hos en ekonomisk aktör inom samma sektor – kan anses utgöra en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter