Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

4 юли 2024 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Доставка на услуги, извършвана възмездно — Член 9, параграф 1 — Понятията „данъчнозадължено лице“ и „икономическа дейност“ — Сдружение с нестопанска цел, което осъществява проекти, финансирани от Европейския фонд за регионално развитие (ЕФРР) — Предоставяне на услуги по обучение чрез използване на подизпълнители — Включване на сумата на помощта в данъчната основа — Член 73“

По дело C-87/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Administratīvā apgabaltiesa (окръжен административен съд, Латвия) с акт от 14 февруари 2023 г., постъпил в Съда на 15 февруари 2023 г., в рамките на производство по дело

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, N. Wahl (докладчик) и J. Passer, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, от A. Leškoviča, advokāte,

– за латвийското правителство, от J. Davidoviča, K. Pommere и E. Bārdiņš, в качеството на представители,

* Език на производството: латвийски.

– за Европейската комисия, от P. Carlin, M. Herold и L. Ozola, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 март 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася по същество до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в), на член 9, параграф 1 и на членове 28 и 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, латвийско сдружение за информационни и комуникационни технологии (наричано по-нататък „Сдружението“), и Valsts ieņēmumu dienests (данъчна администрация, Латвия) по повод на отказа на последната да позволи на Сдружението да приспадне данъка върху добавената стойност (ДДС), платен по получени доставки във връзка с фактурите, издадени му от предприятията, предоставили услуги по обучение като подизпълнители на Сдружението.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии [или приравнените на тях] се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 28 от посочената директива гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

6 Член 73 от същата директива има следния текст:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

7 Съгласно член 132, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

и) […] професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност;

[…]“.

Латвийското право

Закон за данъка върху добавената стойност

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (Закон за данъка върху добавената стойност) от 29 ноември 2012 г. (Latvijas Vēstnesis, 2012 г., бр. 197) има за цел да транспонира Директива 2006/112 в латвийското право.

Закон за сдруженията и фондациите

9 Член 2, параграф 1 от Biedrību un nodibinājumu likums (Закон за сдруженията и фондациите) от 30 октомври 2003 г. (Latvijas Vēstnesis, 2003 г., бр. 161) предвижда, че сдруженията са доброволни обединения на лица, учредени за постигане на определените в техните устави цели, които нямат стопански характер.

10 Съгласно член 7, параграф 1 от този закон сдруженията и фондациите имат право да извършват допълнителна икономическа дейност, свързана с опазването или използването на тяхното имущество, както и да извършват друга икономическа дейност с оглед на постигането на целите си.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 През 2016 г. Сдружението, което е установено в Латвия, сключва два договора с Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Централна агенция за финансиране и договаряне, Латвия) (наричана по-нататък „CFLA“) за изпълнението на два проекта за обучение, финансирани от Европейския фонд за регионално развитие (ЕФРР). Става въпрос, от една страна, за проект за обучение на специалисти в областта на информационните и комуникационните технологии (наричан по-нататък „проектът в областта на ИКТ“), а от друга страна, за проект за обучение в микро- и малки предприятия (наричан по-нататък „проектът за ММП“). В рамките на първия проект предложение за проект може да подаде само сдружение, а в рамките на втория — сдружение или публична администрация.

12 В рамките на проекта в областта на ИКТ Сдружението сключва договори за предоставяне на услуги по обучение на бенефициери. Съгласно тези договори въпросните бенефициери трябва да платят на Сдружението разходите за обучение и съответния ДДС, както и в определени случаи — такса за управление в размер на 5 % или 10 % от сумата на помощта, която е предоставена от CFLA на Сдружението и трябва да бъде прехвърлена на посочените бенефициери в края на проекта в областта на ИКТ, плюс ДДС. Сдружението сключва и договори с доставчици на услуги по обучение, които да извършат за негова сметка разглежданите обучителни дейности. В края на обучението тези доставчици фактурират на Сдружението цялата стойност на услугите с ДДС. Сдружението извършва плащания по фактурите на посочените доставчици и декларира ДДС като данък, платен по получени доставки. В края на проекта Сдружението плаща получените от CFLA средства на бенефициерите на обучението (като размерът на тези плащания варира от 30 до 70 % от стойността на извършената доставка на услуги) и събира от тях таксата за управление на проекта в размер на 5 или 10 % от сумата на предоставената от CFLA помощ.

13 В рамките на проекта за ММП Сдружението извършва пълно плащане на доставчиците на услуги по обучение, като това плащане включва ДДС. Договорът, по силата на който е извършено посоченото плащане, е сключен между Сдружението, доставчика на услуги по обучение и бенефициера (получателя) на тези услуги. Съгласно този договор бенефициерът се задължава да съфинансира обучението, а доставчикът на услуги е длъжен да плати на Сдружението сумата, съответстваща на това съфинансиране (30 % от цялото плащане, с включен ДДС). Предоставеното от ЕФРР финансиране представлява 70 % от цялото плащане, като това финансиране е изплатено от CFLA на Сдружението в края на проекта, без ДДС.

14 След извършена ревизия данъчната администрация поставя под въпрос възможността Сдружението да приспадне платения по получени доставки ДДС. Поради това през 2019 г. и 2021 г. тя издава осем ревизионни акта, с които задължава Сдружението да плати ДДС в размер на 87 299,37 евро за периода от януари до октомври 2018 г., имуществена санкция в размер на 611,96 евро и лихви за забава в размер на 7 707,52 евро. Същевременно тя отхвърля искането на Сдружението за възстановяване на надплатения ДДС за юли, септември, октомври, ноември и декември 2018 г., както и за февруари, март, май и декември 2019 г. на обща стойност 101 363,24 евро.

15 Според данъчната администрация проектът в областта на ИКТ и проектът за ММП могат да бъдат изпълнени само от сдружение или от публична администрация, но не и от икономически оператор. Предвид липсата на стопанска цел на Сдружението и предвид обстоятелството, че не се предвижда реализиране на печалба при изпълнението на тези

проекти, осъществяването на посочените проекти не можело да се счита за икономическа дейност на Сдружението. Последното управлявало проектите и извършило плащания със средства от европейските фондове, които били в полза на бенефициерите на услугите по обучение, но самото Сдружение не предоставило такива услуги и следователно нямало право на приспадане на ДДС по получени доставки.

16 Сдружението оспорва ревизионните актове на данъчната администрация, като счита, че статутът му на сдружение не засяга правото му на приспадане на платения по получени доставки данък. То изтъква, че е било вписано в латвийския регистър на данъчнозадължените по ДДС лица и че в рамките на проекта в областта на ИКТ и на проекта за ММП е предоставяло услуги по обучение като посредник.

17 Administratīvā rajona tiesa (районен административен съд, Латвия) уважава жалбите за отмяна на ревизионните актове. Данъчната администрация обжалва решенията на първоинстанционния съд пред запитващата юрисдикция, Administratīvā apgabaltiesa (окръжен административен съд, Латвия), която съединява всички образувани пред нея дела във връзка с тези решения.

18 При това положение Administratīvā apgabaltiesa (окръжен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 9, параграф 1 от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че организация с нестопанска цел, чиято дейност е свързана с изпълнението на програми за държавна помощ, финансирани от [ЕФРР], следва да се счита за данъчнозадължено лице, извършващо икономическа дейност?

2) Трябва ли член 28 от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че сдружение, което на практика не предоставя услуги по обучение, следва независимо от това да се приравни на доставчика на услугите, когато тези услуги са придобити от друг икономически оператор, за да може да се изпълни проект за държавна помощ, финансиран от [ЕФРР]?

3) Когато доставчикът на услугата получава от получателя на услугата само частична насрещна престация за предоставената услуга (30 %), а останалата стойност на услугата се плаща под формата на изплащане на помощ от [ЕФРР], представлява ли облагаема насрещна престация — по смисъла на член 73 от Директива [2006/112] — цялата сума, която доставчикът на услугата получава както от получателя на услугата, така и от трето лице под формата на изплащане на помощ?“.

По преюдициалните въпроси

19 Следва да се констатира, че първият въпрос на запитващата юрисдикция се отнася до тълкуването на понятието „икономическа дейност“, съдържащо се в член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, докато вторият поставен от тази юрисдикция въпрос по същество се отнася до понятието „доставка на услуги, извършвана възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от тази директива във връзка с член 28 от нея.

20 Определена дейност обаче може да бъде квалифицирана като икономическа по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 само ако съответства на някоя от сделките, посочени в член 2 от тази директива (решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 21).

21 Ето защо най-напред следва да се отговори на втория въпрос. По-нататък, отговорът, който ще бъде даден, ще позволи евентуално да се отговори на третия въпрос, като се определи дали субсидии като предоставените в случая от CFLA, след като самият ЕФРР е изплатил тези субсидии на CFLA, се включват в данъчната основа при услуги като предоставените от Сдружението в рамките на проекта в областта на ИКТ и на проекта за ММП. Накрая, ако е необходимо, следва да се разгледа първият въпрос.

По втория въпрос

22 В преюдициалното си запитване запитващата юрисдикция описва фактурираните от Сдружението доставки на услуги, като се основава на две характеристики, изведени от техния контекст, а именно използването от Сдружението на подизпълнители за извършването на тези доставки и субсидирането на посочените доставки от ЕФРР чрез CFLA.

23 Следователно с този въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 28 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че представляват доставка на услуги, извършвана възмездно, доставките на услуги по обучение, фактурирани от сдружение с нестопанска цел, възложени основно на трети лица — подизпълнители, и субсидирани от европейски фондове със субсидии, които могат да достигнат до 70 % от цялата стойност на тези доставки.

24 Следва да се припомни, че запитващата юрисдикция, която единствена е компетентна да прецени фактите, следва да определи естеството на разглежданите в главното производство сделки (решение от 30 март 2023 г., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, т. 22 и цитираната съдебна практика).

25 При все това обаче Съдът трябва да предостави на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана (решение от 30 март 2023 г., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, т. 23 и цитираната съдебна практика).

26 В това отношение съгласно съдебната практика дадена доставка на услуги е „извършена възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 и следователно е облагаема само ако съществува пряка връзка между тази доставка на услуги, от една страна, и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация, от друга страна. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика на услугите, от една страна, и техния получател, от друга страна, съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. в този смисъл решение от 30 март 2023 г., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, т. 25 и цитираната съдебна практика).

27 Както следва и от член 73 от посочената директива, за да може такава доставка да се счита за извършена „възмездно“ по смисъла на тази директива, не е необходимо насрещната престация за тази доставка на услуги да е получена пряко от лицето, за което са предназначени услугите, а насрещната престация може да бъде получена и от трето лице (вж. в този смисъл решение от 30 март 2023 г., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, т. 26 и цитираната съдебна практика).

28 Обстоятелството, че въпросната сделка е извършена на цена, по-висока или по-ниска от себестойността, и следователно на цена, по-висока или по-ниска от нормалната пазарна цена, е без значение за квалификацията като възмездна сделка, тъй като това обстоятелство не може да засегне пряката връзка между доставката, която е била или трябва да бъде извършена, и насрещната престация, която е получена или която следва да бъде получена, чиято стойност е определена предварително и съгласно ясно установени критерии (вж. в този смисъл решение от 30 март 2023 г., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, т. 27 и цитираната съдебна практика).

29 В настоящия случай от предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че Сдружението организира, подготвя по същество и контролира обученията, предназначени за специалистите в областта на информационните и комуникационните технологии (проект в областта на ИКТ) и за микро- и малките предприятия (проект за ММП), но делегира на подизпълнители извършването на тези обучения.

30 В рамките на проекта в областта на ИКТ, изглежда, съществуват едновременно две доставки на услуги, което запитващата юрисдикция следва да провери. Първата е между бенефициера на обучението и Сдружението, на което този бенефициер заплаща цялата поискана цена. След като получи субсидията от CFLA, Сдружението прехвърля сумата, която се полага на всеки бенефициер на услугата по обучение, което води до намаляване на цената, първоначално платена от него на Сдружението. Втората доставка произтича от договора, сключен между Сдружението и предприятието, предоставящо услугите по обучение, на което Сдружението плаща за предоставената услуга.

31 Следователно е ясно, че Сдружението трябва да се приеме за субекта, предоставящ услуги по обучение по отношение на бенефициера на обучението. В това отношение е без значение, че Сдружението е избрало да си осигури услугите на подизпълнител, вместо да наеме собствен персонал.

32 Следователно член 28 от Директива 2006/112, чийто текст изисква данъчнозадълженото лице да действа от свое име, но за сметка на другиго, не е релевантен в рамките на проект като проекта в областта на ИКТ, тъй като, от една страна, Сдружението е действало от свое име и за своя сметка, фактурирайки на бенефициерите на обучението цената на това обучение, и от друга страна, предоставилото услугите по обучение предприятие е действало от името и за сметка на друго лице, а именно на Сдружението, извършвайки въпросните услуги по обучение, които впоследствие са били заплатени от Сдружението.

33 В рамките на проекта за ММП, отново при условие че запитващата юрисдикция провери това, нещата изглеждат леко различни, тъй като, както следва от точка 13 от настоящото решение, съществува договор между Сдружението и подизпълнител за целите на предоставянето на услугата по обучение на нейните бенефициери (какъвто е случаят и с проекта в областта на ИКТ), но самото отношение с последните е определено в друг тристранен договор между Сдружението, предоставящото услугите по обучение

предприятие и всеки бенефициер на услугите по обучение. Този друг договор предвижда, че бенефициерът поема 30 % от разходите за услугата, като сумата, съответстваща на този процент, изглежда, се фактурира от самото Сдружение. Така предоставянето на субсидията от CFLA в размер на 70 % от цената на предоставените услуги по обучение позволява на Сдружението да получи цялата цена.

34 При това положение изглежда — при условие че запитващата юрисдикция извърши проверка относно липсата на договор за поръчка между Сдружението и предоставящото услугите по обучение предприятие — че въпреки разликата с проекта в областта на ИКТ, дължаща се в частност на наличието на тристранен договор, и в този случай Сдружението е предоставило въпросните услуги по обучение от свое име и за своя сметка (чрез подизпълнител), като подизпълнителят не е извършил тези услуги от свое име и за себе си. Ето защо с оглед на преюдициалното запитване член 28 от Директива 2006/112 не намира приложение.

35 Във връзка с двата проекта следва да се добави, първо, че макар предоставянето на услуги по обучение да се финансира, дори в голяма степен, от субект като CFLA, който от своя страна е получил разглежданите суми от ЕФРР, това обстоятелство не е пречка въпросните доставки да се квалифицират като доставка на услуги, извършвана възмездно, както изрично следва от съдебната практика, припомнена в точка 27 от настоящото решение, съгласно която насрещната престация за доставката на услуги може да бъде получена от трето лице.

36 Второ, обстоятелството, че приходите, състоящи се, от една страна, от плащането на помощта от ЕФРР чрез CFLA, а от друга страна, от възнаграждението, платено от бенефициерите на услугите по обучение, покриват изцяло разходите на сдружението, но не му позволяват да реализира печалба в съответствие със статута му на сдружение с нестопанска цел, също не е от естество да попречи разглежданите в главното производство доставки на услуги да бъдат квалифицирани като извършени възмездно доставки, както изрично следва от съдебната практика, посочена в точка 28 от настоящото решение, според която сделка, дори извършена на цена, по-ниска от себестойността, може да се квалифицира като възмездна сделка.

37 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че представляват доставка на услуги, извършвана възмездно, доставки на услуги по обучение, фактурирани от сдружение с нестопанска цел, възложени основно на трети лица — подизпълнители, и субсидирани от европейски фондове със субсидии, които могат да достигнат до 70 % от цялата стойност на тези доставки, без член 28 от тази директива да се прилага поради липсата на изричен договор за поръчка, позволяващ да се установи наличието на доставка на услуги, извършена от данъчнозадължено лице от свое име и за сметка на другиго.

По третия въпрос

38 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 73 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато доставчикът на услуга получава от бенефициера на услугата само частична насрещна престация за посочената услуга, а останалата стойност на услугата се плаща под формата на помощ със средства от ЕФРР, все пак данъчната основа съответства на цялата сума, получена от доставчика на услугата.

39 Както от съдебната практика, цитирана в точка 27 от настоящото решение, така и от съображенията, изложени в точка 35 от него, следва, че на този въпрос следва да се отговори утвърдително. Следователно член 73 от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че субсидиите, изплатени на доставчика на услуги от европейски фонд за конкретна доставка на услуги, се включват в съответствие с тази разпоредба в данъчната основа като плащане, направено от трето лице.

По първия въпрос

40 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че сдружение с нестопанска цел, чиято дейност е свързана с изпълнението на програми за държавна помощ, финансирани от ЕФРР, следва да се счита за данъчнозадължено лице, извършващо икономическа дейност.

41 В това отношение, на първо място, следва да се припомни, че без да се засяга преценката на фактите в главното производство, която запитващата юрисдикция трябва да извърши, от отговора на втория въпрос следва, че разглежданите доставки на услуги по обучение отговарят на критериите, позволяващи те да бъдат квалифицирани като „доставка на услуги, извършвана възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, поради което е изпълнено това необходимо, но недостатъчно условие, за да се установи упражняването на икономическа дейност.

42 На второ място, като разкрива ясно обхвата на приложното поле на понятието „икономическа дейност“, анализът на текста на член 9, параграф 1 от тази директива уточнява и обективния характер на това понятие, в смисъл че дейността се разглежда сама за себе си, независимо от нейните цели или резултати (решения от 30 март 2023 г., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, т. 33 и цитираната съдебна практика, и от 30 март 2023 г., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, т. 41 и цитираната съдебна практика).

43 Затова обстоятелството, че поради правноорганизационната си форма дадено юридическо лице може да упражнява по търговски начин икономическа дейност, от която се получава доход, само когато тя има допълнителен характер, е без значение за наличието на икономическа дейност, насочена към получаването на постоянен доход, което представлява критерият за икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 35 и цитираната съдебна практика).

44 Следователно в главното производство данъчната администрация е тълкувала погрешно тази разпоредба, като е приела, че самият статут на сдружение с нестопанска цел на ответника в главното производство е пречка той да извършва икономическа дейност по смисъла на посочената разпоредба.

45 На трето място, обстоятелството, че съответните обучения са финансирани до голяма степен с помощи от ЕФРР, не може да повлияе на икономическото естество на извършваната от Сдружението дейност, тъй като понятието „икономическа дейност“ има обективен характер, припомнен в точка 42 от настоящото решение, и се прилага независимо от начина на финансиране, избран от съответния оператор, включително когато става въпрос за публични субсидии (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 38 и цитираната съдебна практика).

46 На четвърто място, имайки предвид трудността да се състави прецизно определение за икономическа дейност, следва да се анализират всички условия, при които тя се извършва, като всеки отделен случай се подложи на индивидуална преценка, вземайки предвид типичното поведение на даден предприемач, действащ в съответната област (решения от 30 март 2023 г., Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, т. 35 и цитираната съдебна практика, и от 30 март 2023 г., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, т. 43 и цитираната съдебна практика), тоест в случая предприятие, осъществяващо дейност в областта на организирането и предоставянето на услуги по обучение.

47 В това отношение действително обстоятелството, че като определя цената на услугите по обучение, които фактурира на бенефициерите на тези услуги, Сдружението цели единствено да покрие оперативните си разходи, за да постигне финансово равновесие, сякаш не съответства на типичното поведение на който и да е предприемач, което е да се търси реализиране на печалба от предприятието.

48 Този анализ обаче не съответства на текста на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, нито се потвърждава от фактите, изложени в акта за преюдициално запитване.

49 Най-напред, съгласно текста на тази разпоредба данъчнозадължено е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от тази дейност. От това следва, че преследваната от Сдружението цел за постигане само на финансово равновесие не е достатъчна, за да се изключи възможността последното да упражнява икономическа дейност. По същата причина предприятие, което се опитва да реализира печалба, но чиято дейност води до дълготрайни загуби, например поради незадоволителни резултати, би останало данъчнозадължено лице, ако анализът на всички условия, при които се извършва тази дейност, както бе припомнено в точка 46 от настоящото решение, води до това посочената дейност да се разглежда като икономическа по естеството си.

50 По-нататък, Сдружението има поведението на предприятие, което организира и осигурява обучения, когато изпълнява проектите за обучение, финансирани от ЕФРР чрез CFLA. По-специално то търси проекти и клиенти, както и обучители, които да извършват услуги за него като подизпълнители. Сдружението получава част от цената от бенефициерите на услугите по обучение, оценява тяхното равнище на знания и събира коментарите им за обучението, а това представлява типично проучване относно качеството.

51 Безспорно е също така, че Сдружението разполага със собствен персонал за организирането на своите проекти, освен използваните от него подизпълнители. Във връзка с последното следва да се припомни, че участието на подизпълнители е много обичайна практика в стопанския живот.

52 От горното следва, че погледнато отвън, Сдружението действа като доставчик на услуги по обучение или по организиране на предоставянето на такива услуги, сравним с всеки друг икономически оператор, присъстващ на същия пазар, с когото следователно то влиза в конкуренция.

53 Накрая, макар обстоятелството, че голяма част от финансирането му е с публични субсидии, сякаш да поражда несигурност относно икономическата жизнеспособност на Сдружението, важно е да се подчертае, че тези субсидии и техният предвидим размер са елементи, в зависимост от които Сдружението изготвя своя работен план и търси клиенти.

54 От всички изложени съображения следва, че организация с нестопанска цел като Сдружението трябва да се счита за данъчнозадължено лице, извършващо икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, поради което фактурираните от него доставки на услуги по обучение попадат в приложното поле на тази разпоредба.

55 Все пак запитващата юрисдикция следва да провери дали такива доставки на услуги не попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от тази директива и отнасящо се до „професионалното обучение или преквалификация“, като Съдът не е бил сезиран с този въпрос и не разполага с данни от преписката, които да му позволят да се произнесе по него.

56 С оглед на съображенията, изложени по-горе, на първия въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че статутът на сдружение с нестопанска цел не е пречка — след анализ, отчитащ всички обстоятелства по дейността на сдружението, и по-специално факта, че тази дейност е сравнима с типичното поведение на икономически оператор от същия сектор — това сдружение да се счита за данъчнозадължено лице, извършващо икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

57 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

1) Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкува в смисъл, че

представляват доставка на услуги, извършвана възмездно, доставки на услуги по обучение, фактурирани от сдружение с нестопанска цел, възложени основно на трети лица — подизпълнители, и субсидирани от европейски фондове със субсидии, които могат да достигнат до 70 % от цялата стойност на тези доставки, без член 28 от тази директива да се прилага поради липсата на изричен договор за поръчка, позволяващ да се установи наличието на доставка на услуги, извършена от данъчнозадължено лице от свое име и за сметка на другиго.

2) Член 73 от Директива 2006/112

трябва да се тълкува в смисъл, че

субсидиите, изплатени на доставчика на услуги от европейски фонд за конкретна доставка на услуги, се включват в съответствие с тази разпоредба в данъчната основа като плащане, направено от трето лице.

3) Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112

трябва да се тълкува в смисъл, че

статутът на сдружение с нестопанска цел не е пречка — след анализ, отчитащ всички обстоятелства по дейността на сдружението, и по-специално факта, че тази дейност е сравнима с типичното поведение на икономически оператор от същия сектор — това сдружение да се счита за данъчнозадължено лице, извършващо икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба.

Подписи