Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

4. juli 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af ydelser mod vederlag – artikel 9, stk. 1 – begreberne »afgiftspligtig person« og »økonomisk virksomhed« – nonprofitorganisation, der gennemfører projekter finansieret af Den Europæiske Fond for Regionaludvikling (EFRU) – levering af uddannelsesydelser gennem underleverandører – medregning af tilskudsbeløbet i afgiftsgrundlaget – artikel 73«

I sag C-87/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) ved afgørelse af 14. februar 2023, indgået til Domstolen den 15. februar 2023, i sagen

Biedrība »Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija«

mod

Valsts ieņēmumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne N. Wahl (refererende dommer) og J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Biedrība »Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija« ved advokāte A. Leškoviča,

– den lettiske regering ved J. Davidoviča, K. Pommere og E. Bārdiņš, som befuldmægtigede,

* Processprog: lettisk.

– Europa-Kommissionen ved P. Carlin, M. Herold og L. Ozola, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. marts 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 9, stk. 1, og artikel 28 og 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Biedrība »Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija«, der er en lettisk forening for informations- og kommunikationsteknologi (herefter »foreningen«), og Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndighed, Letland) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at tillade foreningen at fradrage indgående merværdiafgift (moms), som den har betalt på grundlag af fakturaer modtaget fra virksomheder, der har leveret uddannelsesydelser, som foreningen havde givet i underentreprise til disse virksomheder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Det nævnte direktivs artikel 28 lyder:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

6 Samme direktivs artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) […] faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]«

Lettisk ret

Lov om merværdiafgift

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (lov om merværdiafgift) af 29. november 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr. 197) har til formål at gennemføre direktiv 2006/112 i lettisk ret.

Lov om foreninger og fonde

9 Artikel 2, stk. 1, i Biedrību un nodibinājumu likums (lov om foreninger og fonde) af 30. oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161) bestemmer, at en forening er et fællesskab af frivillige personer, som stiftes med henblik på at opfylde de i dets vedtægter nedfældede formål, som ikke må være at opnå en fortjeneste.

10 I henhold til denne lovs artikel 7, stk. 1, har foreninger og fonde ret til som bibeskæftigelse at udøve økonomisk virksomhed i forbindelse med opretholdelsen eller udnyttelsen af deres formue samt til at udøve anden økonomisk virksomhed med henblik på at opfylde deres målsætninger.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 I 2016 indgik foreningen, der har hjemsted i Letland, to aftaler med Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (det centrale agentur for finansiering og indgåelse af kontrakter, Letland) (herefter »finans- og kontraktagenturet«) vedrørende gennemførelsen af to uddannelsesprojekter

finansieret af Den Europæiske Fond for Regionaludvikling (EFRU). Det drejede sig dels om et projekt til uddannelse af fagfolk inden for informations- og kommunikationsteknologi (herefter »IKT-projektet«), dels om et uddannelsesprojekt for mikrovirksomheder og små virksomheder (herefter »MSV-projektet«). Tilbudsgiveren kunne i forbindelse med det første projekt være en forening og i forbindelse med det andet projekt en forening eller en offentlig myndighed.

12 Inden for rammerne af IKT-projektet har foreningen indgået aftaler om levering af uddannelsesydelser til modtagere. I henhold til disse aftaler skulle modtagerne betale uddannelsesudgifterne til foreningen og den tilsvarende moms samt i visse tilfælde administrationsomkostninger svarende til 5% eller 10% af det støttebeløb, som finans- og kontraktagenturet havde tildelt foreningen, og som skulle overføres til nævnte modtagere ved afslutningen af IKT-projektet med tillæg af moms. Foreningen indgik ligeledes aftaler med udbydere af uddannelsesydelser med henblik på at gennemføre de omhandlede uddannelsesforanstaltninger på dens vegne. Ved uddannelsernes afslutning fakturerede disse tjenesteydere foreningen for den fulde værdi af disse ydelser og opkrævede moms. Foreningen betalte fakturaerne fra disse tjenesteydere og angav momsen som indgående afgift. Ved projektets afslutning udbetalte foreningen de fra finans- og kontraktagenturet modtagne midler til modtagerne af uddannelserne (disse betalinger udgjorde et variabelt beløb på mellem 30 og 70% af værdien af den leverede tjenesteydelse) og fakturerede dem administrationsomkostningerne for projektet på 5 eller 10% af den støtte, som finans- og kontraktagenturet havde ydet.

13 Inden for rammerne af MSV-projektet betalte foreningen udbyderne af uddannelsesydelser fuldt ud, herunder moms. Den aftale, i henhold til hvilken den nævnte betaling blev foretaget, var blevet indgået mellem foreningen, uddannelsesudbyderen og modtageren af disse tjenesteydelser. I henhold til denne aftale forpligtede modtageren sig til at medfinansiere uddannelsen, og tjenesteyderen var forpligtet til at betale beløbet svarende til denne medfinansiering (30% af den samlede betaling inklusive moms) til foreningen. Finansieringen fra EFRU udgjorde 70% af den samlede betaling, som finans- og kontraktagenturet betalte til foreningen ved projektets afslutning, uden moms.

14 Efter en kontrol rejste afgiftsmyndigheden tvivl om foreningens mulighed for at fradrage den indgående moms. Afgiftsmyndigheden vedtog herefter i 2019 og 2021 otte afgørelser, hvorved foreningen blev pålagt at betale et beløb på 87 299,37 EUR i moms for perioden fra januar til oktober 2018, en bøde på 611,96 EUR og morarenter på 7 707,52 EUR. Afgiftsmyndigheden afslog ligeledes den anmodning, som foreningen havde indgivet, om refusion af overskydende moms konstateret for juli, for september til december 2018 samt for februar, marts, maj og december 2019 med et samlet beløb på 101 363,24 EUR.

15 Ifølge afgiftsmyndigheden kunne IKT-projektet og MSV-projektet kun gennemføres af en forening eller af en offentlig myndighed, men ikke af en erhvervsdrivende. Henset til, at foreningen er en nonprofitorganisation, og til den omstændighed, at det ikke var hensigten, at der skulle opnås overskud i forbindelse med gennemførelsen af disse projekter, kunne gennemførelsen af de nævnte projekter ikke anses for en økonomisk virksomhed, der udøvedes af foreningen. Sidstnævnte havde forvaltet projekterne og foretaget betalinger fra europæiske midler, som havde været til gavn for modtagerne af uddannelsesydelserne, men foreningen havde ikke selv leveret sådanne ydelser og havde således ikke ret til fradrag af indgående moms.

16 Foreningen anfægtede afgiftsmyndighedernes afgørelser, idet foreningen var af den opfattelse, at foreningens status som forening var uden betydning for dens ret til at fradrage den indgående moms. Foreningen gjorde gældende, at den er opført i det lettiske register over momspligtige, og at den i forbindelse med IKT-projektet og MSV-projektet havde leveret uddannelsesydelser som formidler.

17 Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) gav sagsøgerne medhold i deres annullationssøgsmål mod disse afgørelser. Afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af de omhandlede domme ved den forelæggende ret, Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland), som har forenet alle de for denne anlagte sager, som vedrører disse domme.

18 På denne baggrund har Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 9, stk. 1, i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at en nonprofitorganisation, som har til formål at gennemføre statsstøtteprogrammer, der er finansieret af [EFRU], skal anses for en afgiftspligtig person, som udøver økonomisk virksomhed?

2) Skal artikel 28 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at en forening, som ikke i praksis leverer uddannelses[ydelser], alligevel skal sidestilles med leverandøren af tjenesteydelsen, når tjenesteydelserne erhverves fra en anden økonomisk aktør for at gøre det muligt at gennemføre et statsstøtteprojekt, som er finansieret af [EFRU]?

3) Når leverandøren af tjenesteydelsen alene modtager en delvis modværdi fra modtageren af den leverede tjenesteydelse (30%), og den resterende værdi af tjenesteydelsen erlægges i form af udbetaling af støtte ved hjælp af midler fra [EFRU], udgør den afgiftspligtige modværdi i henhold til artikel 73 i [direktiv 2006/112] da det samlede beløb, som leverandøren af tjenesteydelsen modtager fra såvel modtageren af tjenesteydelsen som fra tredjemand i form af udbetaling af støtte?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Det må konstateres, at den forelæggende rets første spørgsmål vedrører fortolkningen af begrebet »økonomisk virksomhed« i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, mens det andet spørgsmål, som denne ret har forelagt, i det væsentlige vedrører begrebet »levering af ydelser, som [foretages] mod vederlag« som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c), sammenholdt med nævnte direktivs artikel 28.

20 En virksomhed kan kun kvalificeres som økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i dette direktivs artikel 2 (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 21).

21 Det andet spørgsmål skal derfor besvares først. Besvarelsen heraf vil dernæst i givet fald gøre det muligt at besvare det tredje spørgsmål ved at afgøre, om tilskud som dem, der i det foreliggende tilfælde blev ydet af finans- og kontraktagenturet, efter at EFRU selv havde udbetalt disse tilskud

til finans- og kontraktagenturet, indgår i afgiftsgrundlaget for tjenesteydelser som dem, der er blevet leveret af foreningen inden for rammerne af IKT-projektet og MSV-projektet. Endelig skal det første spørgsmål, om fornødent, behandles.

Det andet spørgsmål

22 I sin anmodning om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret beskrevet de tjenesteydelser, som foreningen har faktureret, ved at støtte sig på to kendetegn udledt af den sammenhæng, hvori tjenesteydelserne indgår, nemlig foreningens anvendelse af underleverandører til at udføre disse tjenesteydelser og EFRU's tilskud til nævnte tjenesteydelser via finans- og kontraktagenturet.

23 Det følger heraf, at den forelæggende ret med dette spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 28, skal fortolkes således, at uddannelsesydelser, som faktureres af en nonprofitorganisation, som i det væsentlige er givet i underentreprise til tredjemand, og som har modtaget tilskud fra europæiske midler på op til 70% af det samlede beløb for disse ydelser, udgør levering af ydelser mod vederlag.

24 Det skal bemærkes, at det tilkommer den forelæggende ret, som alene har kompetence til at bedømme de faktiske omstændigheder, at fastlægge arten af de i hovedsagen omhandlede transaktioner (dom af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

25 Når dette er sagt, påhviler det imidlertid Domstolen at oplyse den nævnte ret om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den (dom af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

26 I denne henseende fremgår det af retspraksis, at en levering af ydelser kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og derfor kun er afgiftspligtig, hvis der består en direkte sammenhæng mellem på den ene side denne levering af ydelser og på den anden side en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng er godtgjort, såfremt der mellem den person, som leverer ydelserne, og modtageren heraf består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det vederlag, som modtages af den, der foretager disse transaktioner, udgør den faktiske modværdi af den levering, som foretages til den nævnte modtager (jf. i denne retning dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

27 For at en sådan transaktion kan anses for at være foretaget »mod vederlag« som omhandlet i dette direktiv, kræves det nemlig ikke – således som det ligeledes følger af dette direktivs artikel 73 – at modydelsen for denne levering af ydelser skal erlægges direkte af modtageren heraf, idet denne modydelse også kan erlægges af en tredjemand (jf. i denne retning dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

28 Den omstændighed, at den pågældende transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, der er højere eller lavere end markedsprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion »mod vederlag«, idet en sådan omstændighed ikke i sig selv kan påvirke den direkte sammenhæng mellem de transaktioner, som er foretaget eller skal foretages, og den modværdi, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

29 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at foreningen tilrettelægger, forbereder i materiel henseende og kontrollerer uddannelsesforløb til fagfolk inden for informations- og kommunikationsteknologi (IKT-projektet) og til mikrovirksomheder og små virksomheder (MSV-projektet), men at foreningen uddelegerer gennemførelsen af disse uddannelsesforløb til underleverandører.

30 I forbindelse med IKT-projektet synes der, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, at foreligge to tjenesteydelser samtidig. Den første forbinder uddannelsesmodtageren med foreningen, til hvilken denne modtager betaler hele den opkrævede pris. Efter finans- og kontraktagenturets modtagelse af tilskuddet overfører foreningen det beløb, der tilfalder hver enkelt modtager af uddannelsesydelsen, hvilket bevirker, at den pris, som modtageren oprindeligt betalte til foreningen, nedsættes. Den anden tjenesteydelse følger af den aftale, der er indgået mellem foreningen og uddannelsesvirksomheden, som foreningen betaler for den præsterede tjenesteydelse.

31 Det er således klart, at foreningen skal anses for at være ophavsmand til uddannelsesydelsen over for den, der modtager uddannelsen. Det er i denne forbindelse uden betydning, at foreningen i stedet for at ansætte sit eget personale har valgt at benytte sig af en underleverandørs tjenesteydelser.

32 Artikel 28 i direktiv 2006/112, hvis ordlyd kræver, at den afgiftspligtige person handler i eget navn for en andens regning, er således ikke relevant i forbindelse med et projekt som IKT-projektet, for det første fordi foreningen har handlet i eget navn og for egen regning ved at fakturere uddannelsesmodtagerne for uddannelsens pris, og for det andet fordi uddannelsesvirksomheden har handlet i en andens, dvs. foreningens, navn og for dennes regning ved at udføre de omhandlede uddannelsesydelser, som efterfølgende blev betalt af foreningen.

33 I forbindelse med MSV-projektet synes situationen, stadig med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, at være lidt anderledes, eftersom der, som det fremgår af denne doms præmis 13, ganske vist foreligger en aftale mellem foreningen og en underleverandør med henblik på levering af uddannelsesydelsen til modtagerne, ligesom det er tilfældet med IKT-projektet, men forholdet til modtagerne også i sig selv er fastlagt i en anden aftale, nemlig en trepartsaftale mellem foreningen, uddannelsesvirksomheden og hver uddannelsesmodtager. Denne anden aftale bestemmer, at uddannelsesmodtageren påtager sig 30% af ydelsens omkostninger, idet det beløb, der svarer til denne procentdel, synes at blive faktureret af foreningen selv. Finans- og kontraktagenturets tildeling af tilskuddet på 70% af prisen for leveringen af uddannelsesydelserne gør det således muligt for foreningen at opnå den fulde pris.

34 Med forbehold af den forelæggende rets kontrol af, at der ikke forelå en fuldmagtsaftale mellem foreningen og uddannelsesvirksomheden, synes det således at fremgå, at foreningen – uanset forskellen i forhold til IKT-projektet, der bl.a. består i eksistensen af en trepartsaftale – også i eget navn og for egen regning har leveret de omhandlede uddannelsesydelser gennem en underleverandør, idet disse ydelser ikke er blevet udført af underleverandøren i eget navn og for egen regning. Når henses til anmodningen om præjudiciel afgørelse finder artikel 28 i direktiv 2006/112 derfor ikke anvendelse.

35 Det skal med hensyn til begge projekter for det første tilføjes, at den omstændighed, at finansieringen af uddannelsesydelserne, selv for en stor dels vedkommende, hidrører fra et organ som finans- og kontraktagenturet, der selv har modtaget de omhandlede beløb fra EFRU, ikke er

til hinder for, at disse ydelser kvalificeres som levering af tjenesteydelser mod vederlag, således som det udtrykkeligt fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 27, i henhold til hvilken modydelsen for leveringen af tjenesteydelser kan modtages af tredjemand.

36 For det andet kan den omstændighed, at den indtægt, der udgøres dels af udbetalingen gennem finans- og kontraktagenturet af den støtte, der hidrører fra EFRU, dels af det vederlag, der betales af modtagerne af uddannelsesydelserne, fuldt ud dækker foreningens omkostninger, men i overensstemmelse med dennes status som nonprofitorganisation ikke gør det muligt for foreningen at opnå en fortjeneste, heller ikke være til hinder for, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser kvalificeres som ydelser, der foretages mod vederlag, således som det udtrykkeligt fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 28, i henhold til hvilken en transaktion, selv om den foretages til en pris, der er lavere end kostprisen, kan kvalificeres som en transaktion, der foretages mod vederlag.

37 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at uddannelsesydelser, som faktureres af en nonprofitorganisation, som i det væsentlige er givet i underentreprise til tredjemand, og som har modtaget tilskud fra europæiske midler på op til 70% af det samlede beløb for disse ydelser, udgør levering af ydelser mod vederlag, uden at dette direktivs artikel 28 finder anvendelse, hvis der ikke foreligger en udtrykkelig fuldmagtsaftale, som gør det muligt at fastslå, at der er tale om en tjenesteydelse, som en afgiftspligtig person leverer i eget navn og for tredjemands regning.

Det tredje spørgsmål

38 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 73 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når tjenesteyderen fra modtageren af tjenesteydelsen kun modtager en delvis modværdi for den nævnte tjenesteydelse, og den resterende modværdi for samme tjenesteydelse erlægges i form af udbetaling af støtte ved hjælp af midler fra EFRU, svarer afgiftsgrundlaget ikke desto mindre til det samlede beløb, som tjenesteyderen modtager.

39 Det følger af såvel den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 27, som af de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 35, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende. Dette direktivs artikel 73 skal derfor fortolkes således, at tilskud, som en europæisk fond udbetaler til en tjenesteyder for en konkret tjenesteydelse, i overensstemmelse med denne bestemmelse indgår i afgiftsgrundlaget som en betaling modtaget fra tredjemand.

Det første spørgsmål

40 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en nonprofitorganisation, hvis aktiviteter har til formål at gennemføre statsstøtteprogrammer finansieret af EFRU, skal anses for en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed.

41 I denne henseende bemærkes for det første, at med forbehold af den vurdering, som den forelæggende ret skal foretage af de faktiske omstændigheder i hovedsagen, følger det af besvarelsen af det andet spørgsmål, at de omhandlede uddannelsesydelser opfylder kriterierne for, at de kan kvalificeres som levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, således at denne betingelse, der er nødvendig, men ikke tilstrækkelig, for at fastslå, at der foreligger udøvelse af økonomisk virksomhed, er opfyldt.

42 For det andet bemærkes, at en analyse af ordlyden af dette direktivs artikel 9, stk. 1, foruden at vise rækkevidden af anvendelsesområdet for begrebet »økonomisk virksomhed« ligeledes præciserer begrebets objektive karakter, idet virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det forhold, at en juridisk person på grund af sin selskabsform kun på supplerende vis kan udøve økonomisk virksomhed som et indtægtsgivende erhverv, er dermed uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, hvilket udgør kriteriet for økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte direktivs artikel 9, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

44 I hovedsagen er det følgelig på grundlag af en fejlagtig fortolkning af denne bestemmelse, at afgiftsmyndigheden har fundet, at sagsøgeren i hovedsagens blotte status som nonprofitorganisation er til hinder for, at denne udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i den nævnte bestemmelse.

45 For det tredje kan den omstændighed, at de pågældende uddannelser for en stor dels vedkommende er blevet finansieret af støtte fra EFRU, ikke have nogen indflydelse på, om den aktivitet, som foreningen har udøvet, er af økonomisk karakter, eftersom begrebet »økonomisk virksomhed« som følge af dets objektive karakter, der er nævnt i denne doms præmis 42, finder anvendelse, uanset hvilken finansieringsmåde den pågældende aktør har valgt, herunder når der er tale om offentlige tilskud (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

46 For det fjerde skal der, henset til vanskeligheden ved at udarbejde en præcis definition af økonomisk virksomhed, foretages en analyse af samtlige de omstændigheder, hvorunder denne virksomhed bliver udøvet, idet der herved skal foretages en vurdering fra sag til sag under henvisning til den typiske adfærd for en erhvervsdrivende, der er aktiv inden for det pågældende område (dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis, og af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis), dvs. i det foreliggende tilfælde en virksomhed, der er aktiv på området for tilrettelæggelse og levering af uddannelsesydelser.

47 Det er i denne forbindelse korrekt, at den omstændighed, at foreningen, når den fastsætter prisen for de uddannelsesydelser, som foreningen fakturerer ydelsernes modtagere, udelukkende søger at dække sine driftsomkostninger med henblik på at opnå økonomisk ligevægt, ikke synes at svare til en hvilken som helst erhvervsdrivendes typiske adfærd, som netop er at søge at opnå rentabilitet i sin virksomhed.

48 Denne analyse svarer imidlertid ikke til ordlyden af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og understøttes heller ikke af de faktiske omstændigheder, der fremgår af forelæggelsesafgørelsen.

49 Først fremgår det af ordlyden af denne bestemmelse, at der ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Det følger heraf, at foreningens formål om blot at skabe ligevægt i sine regnskaber ikke er tilstrækkeligt til at udelukke, at den udøver økonomisk virksomhed. Af samme grund forbliver en virksomhed, der søger at opnå overskud, men hvis aktiviteter viser sig

at være varigt tabsgivende, f.eks. på grund af manglende resultater, ikke desto mindre en afgiftspligtig person, hvis en analyse af samtlige de betingelser, hvorunder denne virksomhed udøves, som anført i denne doms præmis 46, fører til, at den nævnte aktivitet anses for at være af økonomisk art.

50 Dernæst optræder foreningen som en virksomhed, der tilrettelægger og varetager uddannelse, når den gennemfører uddannelsesprojekter, der finansieres af EFRU via finans- og kontraktagenturet. Foreningen søger navnlig projekter, kunder og undervisere, hvis tjenesteydelser den køber i underentreprise. Den lader modtagerne af uddannelsesydelserne betale en del af prisen, vurderer deres kundskabsniveau og indhenter deres feedback på uddannelsen, hvilket svarer til en typisk kvalitetsundersøgelse.

51 Det er ligeledes ubestridt, at foreningen ud over de underleverandører, som den benytter, har sit eget personale til at tilrettelægge sine projekter. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at underentreprise er helt almindelig inden for erhvervslivet.

52 Det følger heraf, at foreningen i forhold til omverdenen fremtræder som en udbyder af uddannelsesydelser eller af tilrettelæggelse af sådanne tjenesteydelser, der kan sammenlignes med enhver anden erhvervsdrivende på det samme marked, som foreningen således konkurrerer med.

53 Endelig bemærkes, at selv om den omstændighed, at en stor del af dens finansiering stammer fra offentlige tilskud, synes at skabe usikkerhed med hensyn til foreningens økonomiske levedygtighed, skal det understreges, at disse tilskud og deres forventede størrelse udgør faktorer, på grundlag af hvilke foreningen fastlægger sin arbejdsplan og sin søgning efter kunder.

54 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at en nonprofitenhed, såsom foreningen, skal anses for en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, således at de uddannelsesydelser, som den fakturerer, er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

55 Når dette er sagt, tilkommer det ikke desto mindre den forelæggende ret at kontrollere, at sådanne tjenesteydelser ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra i), vedrørende »faglig uddannelse eller omskoling«, idet Domstolen ikke er blevet forelagt dette spørgsmål og ikke råder over oplysninger i sagsakterne, der gør det muligt at afgøre dette.

56 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en forenings status som nonprofitorganisation ikke er til hinder for, at denne forening, efter en analyse, der tager hensyn til samtlige omstændigheder ved foreningens virksomhed, og navnlig den omstændighed, at denne virksomhed kan sammenlignes med den typiske adfærd hos en erhvervsdrivende inden for samme sektor, kan anses for en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.

Sagsomkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

uddannelsesydelser, som faktureres af en nonprofitorganisation, som i det væsentlige er givet i underentreprise til tredjemand, og som har modtaget tilskud fra europæiske midler på op til 70% af det samlede beløb for disse ydelser, udgør levering af ydelser mod vederlag, uden at dette direktivs artikel 28 finder anvendelse, hvis der ikke foreligger en udtrykkelig fuldmagtsaftale, som gør det muligt at fastslå, at der er tale om en tjenesteydelse, som en afgiftspligtig person leverer i eget navn og for tredjemands regning.

2) Artikel 73 i direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

tilskud, som en europæisk fond udbetaler til en tjenesteyder for en konkret tjenesteydelse, i overensstemmelse med denne bestemmelse indgår i afgiftsgrundlaget som en betaling modtaget fra tredjemand.

3) Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

en forenings status som nonprofitorganisation ikke er til hinder for, at denne forening, efter en analyse, der tager hensyn til samtlige omstændigheder ved foreningens virksomhed, og navnlig den omstændighed, at denne virksomhed kan sammenlignes med den typiske adfærd hos en erhvervsdrivende inden for samme sektor, kan anses for en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.

Underskrifter