Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 4. julija 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Opravljanje storitev za plačilo – Člen 9(1) – Pojma ‚davčni zavezanec' in ‚ekonomska dejavnost' – Neprofitno združenje, ki izvaja projekte, financirane iz Evropskega sklada za regionalni razvoj (ESRR) – Opravljanje storitev usposabljanja prek podizvajalcev – Vključitev zneska subvencije v davčno osnovo – Člen 73"

V zadevi C-87/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 14. februarja 2023, ki je na Sodišče prispela 15. februarja 2023, v postopku

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloijas asociācija"

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, N. Wahl (poročevalec) in J. Passer, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija" A. Leškoviča, advokāte,

– za latvijsko vlado J. Davidoviča, K. Pommere in E. Bārdiņš, agenti,

– za Evropsko komisijo P. Carlin, M. Herold in L. Ozola, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. marca 2024

* Jezik postopka: latvijščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se v bistvu nanaša na razlago člena 2(1)(c), člena 9(1) ter členov 28 in 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, latvijskim združenjem za informacijsko in komunikacijsko tehnologijo (v nadaljevanju: Združenje), in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija), ker ta davčna uprava Združenju ni dovolila odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), plačanega na podlagi računov, ki so mu jih izstavila podjetja, ki so opravljala storitve usposabljanja, ki jih je to združenje tem podjetjem preneslo v podizvajanje.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 28 navedene direktive določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

6 Člen 73 iste direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika

ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7 Člen 132(1) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(i) […] poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[…]“

Latvijsko pravo

Zakon o davku na dodano vrednost

8 Namen Pievienotās vērtības nodokļa likums (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 29. novembra 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, št. 197) je prenos Direktive 2006/112 v latvijsko pravo.

Zakon o društvih in ustanovah

9 Člen 2(1) Biedrību un nodibinājumu likums (zakon o društvih in ustanovah) z dne 30. oktobra 2003 (Latvijas Vēstnesis, 2003, št. 161) določa, da je društvo prostovoljno združenje oseb, ustanovljeno za dosego nepridobitnega cilja, opredeljenega v njegovem statutu.

10 V skladu s členom 7(1) tega zakona imajo društva in ustanove pravico, da opravljajo pomožne ekonomske dejavnosti, povezane z vzdrževanjem ali izkoriščanjem njihovega premoženja, in druge ekonomske dejavnosti za doseganje svojih ciljev.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Združenje, ki ima sedež v Latviji, je leta 2016 s Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (osrednji organ za financiranje in sklepanje pogodb, Latvija) (v nadaljevanju: CFLA) sklenilo pogodbi o izvedbi dveh projektov usposabljanja, financiranih s strani Evropskega sklada za regionalni razvoj (ESRR). Šlo je na eni strani za projekt usposabljanja strokovnjakov informacijske in komunikacijske tehnologije (v nadaljevanju: projekt IKT) ter na drugi strani za projekt usposabljanja malih in mikro podjetij (v nadaljevanju: projekt MMP). Ponudnik v okviru prvega projekta je lahko bilo združenje, v okviru drugega projekta pa združenje ali javni organ.

12 Združenje je v okviru projekta IKT sklenilo pogodbe za opravljanje storitev usposabljanja za prejemnike. Na podlagi teh pogodb so morali ti prejemniki Združenju plačati stroške usposabljanja in pripadajoči DDV ter v nekaterih primerih stroške upravljanja, ki so znašali 5 % ali 10 % zneska pomoči, ki jo je Združenju dodelil organ CFLA in ki jo je bilo treba navedenim prejemnikom nakazati ob koncu projekta IKT, pri čemer se je ta znesek povečal za DDV.

Združenje je sklenilo tudi pogodbe z izvajalci storitev usposabljanja, da bi ti za njegov račun izvajali zadevna usposabljanja. Po končanih usposabljanjih so mu ti izvajalci zaračunali celotno vrednost teh storitev in obračunali DDV. Združenje je plačalo račune navedenih izvajalcev in uveljavljalo DDV kot vstopni davek. Na koncu projekta je Združenje prejemnikom usposabljanj izplačalo sredstva, ki jih je prejelo od organa CFLA (pri čemer so ta plačila znašala od 30 do 70 % vrednosti opravljenih storitev), in jim zaračunalo stroške vodenja projekta v višini 5 ali 10 % zneska pomoči, ki jo je dodelil organ CFLA.

13 V okviru projekta MMP je Združenje izvajalcem storitev usposabljanja plačalo v celoti, vključno z DDV. Pogodba, na podlagi katere je bilo navedeno plačilo opravljeno, je bila sklenjena med Združenjem, izvajalcem storitev usposabljanja in prejemnikom teh storitev. V skladu s to pogodbo se je ta prejemnik zavezal, da bo usposabljanje sofinanciral, izvajalec storitev pa je moral Združenju plačati znesek, ki ustreza temu sofinanciranju (30 % celotnega plačila, vključno z DDV). Sredstva sklada ESRR so predstavljala 70 % celotnega plačila, ki ga je organ CFLA ob koncu projekta izplačal Združenju, brez DDV.

14 Davčna uprava je po opravljenem nadzoru podvomila o možnosti Združenja, da odbije vstopni DDV. Zato je v letih 2019 in 2021 sprejela osem odločb, s katerimi je Združenju naložila plačilo DDV v višini 87.299,37 EUR za obdobje od januarja do oktobra 2018, globe v višini 611,96 EUR in zamudnih obresti v višini 7707,52 EUR. Prav tako je zavrnila zahtevo Združenja za vračilo presežka DDV, ugotovljenega za mesece julij in od septembra do decembra 2018 ter za februar, marec, maj in december 2019, v skupnem znesku 101.363,24 EUR.

15 Po mnenju davčne uprave lahko projekta IKT in MMP izvede le združenje ali javni organ, ne pa gospodarski subjekt. Glede na neprofitni namen Združenja in dejstvo, da se ne pričakuje, da bo z izvajanjem teh projektov ustvarjen dobiček, se izvajanje navedenih projektov ne more šteti za ekonomsko dejavnost Združenja. Združenje naj bi vodilo projekta in izvedlo plačila iz evropskih sredstev, od katerih imajo koristi prejemniki storitev usposabljanja, vendar naj samo ne bi opravljalo takih storitev in naj torej ne bi imelo pravice do odbitka vstopnega DDV.

16 Združenje je odločbe davčne uprave izpodbijalo, ker je menilo, da njegov status združenja ne vpliva na njegovo pravico do odbitka vstopnega DDV. Trdilo je, da je vpisano v latvijski register zavezancev za DDV in da je v okviru projektov IKT in MMP opravljalo storitve usposabljanja kot posrednik.

17 Administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče, Latvija) je tožbam za odpravo teh odločb ugodilo. Davčna uprava je zoper zadevne sodbe vložila pritožbo pri Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), predložitvenem sodišču, ki je združilo vse zadeve, ki so mu bile predložene in ki so se nanašale na te sodbe.

18 V teh okoliščinah je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 9(1) Direktive [2006/112] razlagati tako, da je treba neprofitno organizacijo, katere dejavnost je izvajanje programov državnih pomoči, ki jih financira [sklad ESRR], šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost?

2. Ali je treba člen 28 Direktive [2006/112] razlagati tako, da je treba združenje, ki v praksi ne opravlja storitev usposabljanja, kljub temu obravnavati kot izvajalca storitve, če so bile storitve naročene pri drugem gospodarskem subjektu, da bi se omogočilo izvajanje projekta državne pomoči, ki ga financira [sklad ESRR]?

3. Če ponudnik storitve od prejemnika storitve prejme le delno plačilo za opravljeno storitev (30 %), preostala vrednost storitve pa se poravna v obliki plačila pomoči iz [sklada ESRR], ali je davčna osnova v skladu s členom 73 Direktive [2006/112] skupni znesek, ki ga ponudnik storitve prejme od prejemnika storitve in od tretje osebe v obliki izplačila pomoči?“

Vprašanja za predhodno odločanje

19 Ugotoviti je treba, da se prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, nanaša na razlago pojma „ekonomska dejavnost“ iz člena 9(1) Direktive 2006/112, medtem ko se drugo vprašanje tega sodišča v bistvu nanaša na pojem „opravljanje storitev za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) te direktive v povezavi s členom 28 navedene direktive.

20 Dejavnost pa je mogoče opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 le, če ustreza eni od transakcij iz člena 2 te direktive (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 21).

21 Zato je treba najprej odgovoriti na drugo vprašanje. Odgovor na to vprašanje bo nato po potrebi omogočil odgovor na tretje vprašanje, in sicer bo treba ugotoviti, ali subvencije, kot so te, ki jih je v obravnavanem primeru dodelil organ CFLA, potem ko mu je sklad ESRR sam izplačal te subvencije, spadajo v davčno osnovo za storitve, kakršne opravlja Združenje v okviru projektov IKT in MMP. Nazadnje bo po potrebi preučeno prvo vprašanje.

Drugo vprašanje

22 Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe opisuje storitve, ki jih je zaračunavalo Združenje, pri čemer se opira na dve značilnosti, ki izhajata iz njihovega konteksta, in sicer na to, da Združenje za izvajanje teh storitev uporablja podizvajalce in da navedene storitve prek organa CFLA subvencionira sklad ESRR.

23 Iz tega izhaja, da to sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 28 te direktive razlagati tako, da opravljanje storitev usposabljanja, ki ga zaračuna neprofitno združenje, ki je v pretežnem delu preneseno v podizvajanje tretjim osebam in za katero so bile prejete subvencije iz evropskih sredstev v višini do 70 % skupnega zneska teh storitev, pomeni opravljanje storitev za plačilo.

24 Opozoriti je treba, da mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za presojo dejanskega stanja, določiti naravo transakcij iz postopka v glavni stvari (sodba z dne 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, točka 22 in navedena sodna praksa).

25 Vendar mora Sodišče temu sodišču podati vse elemente razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri odločanju o zadevi, ki mu je bila predložena (sodba z dne 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, točka 23 in navedena sodna praksa).

26 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in je zato obdavčljiva le, če obstaja neposredna zveza med tem opravljanjem storitev na eni strani in protidajatvijo, ki jo davčni zavezanec dejansko prejme, na drugi strani. Taka neposredna zveza je podana, če med tistim, ki je opravil storitve, na eni strani ter prejemnikom teh storitev na drugi strani obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme tisti, ki je te transakcije opravil, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za navedenega prejemnika (glej v tem smislu sodbo Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, točka 25 in navedena sodna praksa).

27 Da bi bilo za tako transakcijo mogoče šteti, da je bila opravljena „za plačilo“ v smislu te direktive, ni potrebno, kot izhaja tudi iz člena 73 navedene direktive, da plačilo za opravljanje storitev zagotovi neposredno prejemnik storitve, saj lahko to plačilo zagotovi tudi tretja oseba (glej v tem smislu sodbo Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, točka 26 in navedena sodna praksa).

28 Dejstvo, da se zadevna transakcija izvede po višji ali nižji ceni od stroškov, torej po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, pri opredelitvi transakcije, opravljene „za plačilo“, ni upoštevno, saj taka okoliščina ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljeno transakcijo ali transakcijami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejeto, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili (glej v tem smislu sodbo Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, točka 27 in navedena sodna praksa).

29 V obravnavanem primeru je iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da Združenje organizira, pripravlja gradivo in nadzoruje usposabljanja za strokovnjake informacijske in komunikacijske tehnologije (projekt IKT) ter za mala in mikro podjetja (projekt MMP), vendar pa izvedbo teh usposabljanj prenese na podizvajalce.

30 Zdi se, da v okviru projekta IKT sočasno obstajata dve storitvi, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Prva veže prejemnika usposabljanja z Združenjem, ki mu ta prejemnik plača celotno zahtevano ceno. Po prejemu subvencije od organa CFLA Združenje nakaže znesek, ki pripada vsakemu prejemniku storitve usposabljanja, s čimer se zniža cena, ki jo je ta prejemnik prvotno plačal Združenju. Druga izhaja iz pogodbe, sklenjene med Združenjem in podjetjem za usposabljanje, ki mu Združenje plača za opravljeno storitev.

31 Jasno je torej, da je treba Združenje v razmerju do prejemnika usposabljanja šteti za tistega, ki opravi storitev usposabljanja. V zvezi s tem ni pomembno, da se je Združenje raje odločilo za storitve podizvajalca, namesto da bi zaposlilo svoje osebje.

32 Člen 28 Direktive 2006/112, katerega besedilo zahteva, da davčni zavezanec deluje v svojem imenu za račun druge osebe, torej v okviru projekta, kot je projekt TIC, ni upošteven, ker je, prvič, Združenje delovalo v svojem imenu in za svoj račun, saj je prejemnikom usposabljanja izstavilo račun za ceno usposabljanja, in drugič, ker je podjetje za usposabljanja pri opravljanju zadevnih storitev usposabljanja, ki jih je nato plačalo Združenje, delovalo v imenu in za račun druge osebe, in sicer Združenja.

33 V okviru projekta MMP se zdi, kar mora prav tako preveriti predložitveno sodišče, da so stvari nekoliko drugačne, saj, kot je razvidno iz točke 13 te sodbe, obstaja, tako kot v primeru projekta IKT, pogodba med Združenjem in podizvajalcem za zagotavljanje storitve usposabljanja za prejemnike usposabljanja, vendar je razmerje s temi prejemniki opredeljeno v drugi tristranski pogodbi med Združenjem, podjetjem za usposabljanje in vsakim prejemnikom usposabljanja. Ta druga pogodba določa, da prejemnik krije 30 % stroškov storitve, pri čemer se zdi, da znesek, ki

ustreza temu odstotku, zaračuna Združenje samo. Z dodelitvijo subvencije organa CFLA, ki znaša 70 % cene za opravljanje storitev usposabljanja, je torej Združenju omogočeno, da dobi celotno ceno.

34 Zato se zdi – s pridržkom preveritve, ki jo opravi predložitveno sodišče, ali med združenjem in podjetjem za usposabljanje ni bila sklenjena pogodba o naročilu – da je Združenje ne glede na razliko v primerjavi s projektom IKT, ki se nanaša zlasti na obstoj tristranske pogodbe, v svojem imenu in za svoj račun izvajalo zadevne storitve usposabljanja prek podizvajalca, pri čemer podizvajalec teh storitev ni opravljal v svojem imenu in za svoj račun. Člen 28 Direktive 2006/112 se torej glede na predlog za sprejetje predhodne odločbe ne uporablja.

35 V zvezi z obema projektoma je treba dodati, prvič, da okoliščina, da financiranje opravljanja storitev usposabljanja, četudi v večjem delu, zagotavlja organ, kot je CFLA, ki je sam prejel zadevne zneske iz sklada ESRR, ni ovira za to, da bi se te storitve opredelile kot storitve, opravljene za plačilo, kot je to izrecno razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 27 te sodbe, v skladu s katero se plačilo za opravljanje storitev lahko prejme od tretje osebe.

36 Drugič, okoliščina, da prihodek, ki je sestavljen, prvič, iz izplačila pomoči iz sklada ESRR prek organa CFLA in, drugič, iz plačila, ki ga plačajo prejemniki storitev usposabljanja, v celoti pokriva stroške Združenja, vendar mu v skladu z njegovim statusom neprofitnega združenja ne omogoča, da ustvari dobiček, prav tako ni ovira za to, da se storitve iz postopka v glavni stvari opredelijo kot storitve, opravljene za plačilo, kot je izrecno razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 28 te sodbe, v skladu s katero je transakcijo, tudi če se izvede po ceni, ki je nižja od cene stroškov, mogoče opredeliti kot transakcijo, opravljeno za plačilo.

37 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da opravljanje storitev usposabljanja, ki ga zaračuna neprofitno združenje, ki je v pretežnem delu preneseno v podizvajanje tretjim osebam in za katero so bile prejete subvencije iz evropskih sredstev v višini do 70 % skupnega zneska teh storitev, pomeni opravljanje storitev za plačilo, pri čemer se člen 28 te direktive ne uporablja, če ni izrecne pogodbe o naročilu, na podlagi katere bi bilo mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec opravil storitve v svojem imenu in za račun druge osebe.

Tretje vprašanje

38 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 73 Direktive 2006/112 razlagati tako, da kadar izvajalec storitve od prejemnika te storitve za navedeno storitev prejme le delno plačilo, pri čemer je preostala vrednost iste storitve plačana v obliki pomoči iz sklada ESRR, davčna osnova vseeno ustreza skupnemu znesku, ki ga je prejel izvajalec storitve.

39 Iz sodne prakse, navedene v točki 27 te sodbe, in iz preudarkov, navedenih v točki 35 te sodbe, izhaja, da je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno. Člen 73 te direktive je torej treba razlagati tako, da so subvencije, ki jih za konkretno opravljanje storitev izvajalcu storitev izplača evropski sklad, v skladu s to določbo kot plačilo, prejeto od tretje osebe, vključene v davčno osnovo.

Prvo vprašanje

40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba neprofitno združenje, katerega dejavnost je izvajanje programov državnih pomoči, ki jih financira sklad ESRR, šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost.

41 V zvezi s tem je treba, na prvem mestu, opozoriti, da je – s pridržkom presoje dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče – iz odgovora na drugo vprašanje razvidno, da opravljanje zadevnih storitev usposabljanja izpolnjuje merila, na podlagi katerih je te storitve mogoče opredeliti kot storitve, opravljene za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112, tako da je ta nujni, vendar ne zadostni pogoj za ugotovitev opravljanja ekonomske dejavnosti izpolnjen.

42 Na drugem mestu, analiza besedila člena 9(1) te direktive pokaže, da je obseg področja uporabe pojma „ekonomska dejavnost“ širok, poleg tega pa je iz nje razvidna tudi objektivnost tega pojma, in sicer v smislu, da se dejavnost obravnava kot taka, ne glede na njen namen ali rezultat (sodbi z dne 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, točka 33 in navedena sodna praksa, in z dne 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, točka 41 in navedena sodna praksa).

43 Zato dejstvo, da lahko pravna oseba zaradi svoje pravnoorganizacijske oblike ekonomsko dejavnost, s katero se dosega dohodek, opravlja le kot dopolnilno dejavnost, ne vpliva na obstoj ekonomske dejavnosti, katere namen je trajno doseganje dohodka, kar je merilo ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 35 in navedena sodna praksa).

44 Zato je davčna uprava v postopku v glavni stvari zaradi napačne razlage te določbe menila, da že sam status neprofitnega združenja tožeče stranke iz postopka v glavni stvari preprečuje, da bi ta opravljala ekonomsko dejavnost v smislu navedene določbe.

45 Na tretjem mestu, okoliščina, da so se zadevna usposabljanja v veliki meri financirala s pomočmi iz sklada ESRR, ne more vplivati to, ali je dejavnost, ki jo opravlja Združenje, ekonomska ali ne, saj se pojem „ekonomska dejavnost“ zaradi svoje objektivnosti, na katero je opozorjeno v točki 42 te sodbe, uporablja neodvisno od načina financiranja, ki ga je izbral zadevni subjekt, tudi če gre za javna nepovratna sredstva (sodba z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 38 in navedena sodna praksa).

46 Na četrtem mestu, glede na to, da je težko oblikovati natančno opredelitev ekonomske dejavnosti, je treba analizirati vse okoliščine, v katerih se ta dejavnost opravlja, s presojo vsakega primera posebej glede na to, kakršno bi bilo značilno ravnanje podjetnika, ki deluje na zadevnem področju (sodbi z dne 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, točka 35 in navedena sodna praksa, in z dne 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, točka 43 in navedena sodna praksa), v obravnavanem primeru torej podjetje, ki deluje na področju organizacije in opravljanja storitev usposabljanja.

47 V zvezi s tem je res, da se zdi, da dejstvo, da si združenje z določitvijo cene storitev usposabljanja, ki jih zaračuna prejemnikom teh storitev, prizadeva zgolj pokriti svoje stroške poslovanja, da bi doseglo finančno ravnovesje, ne ustreza značilnemu ravnanju podjetnika – ne glede na to, kdo je – ki je ustvarjanje dobičkonosnosti njegovega podjetja.

48 Vendar ta analiza ne ustreza besedilu člena 9(1) Direktive 2006/112 in je tudi ne potrjujejo dejanski elementi iz predložitvene odločbe.

49 Najprej, iz besedila te določbe izhaja, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Iz tega izhaja, da cilj Združenja, da zgolj uravnovesi svoje račune, ne zadostuje za izključitev možnosti, da to združenje opravlja ekonomsko dejavnost. Iz istega razloga bi podjetje, ki si prizadeva ustvariti dobiček, vendar se izkaže, da njegova dejavnost trajno prinaša izgubo, na primer zaradi premajhne uspešnosti, kljub temu ostalo davčni zavezanec, če bi analiza vseh okoliščin opravljanja te dejavnosti, na katero je bilo opozorjeno v točki 46 te sodbe, privedla do tega, da bi se navedena dejavnost štela za ekonomsko.

50 Dalje, Združenje deluje kot podjetje, ki organizira in zagotavlja usposabljanja, kadar izvaja projekte usposabljanja, ki jih financira sklad ESRR prek organa CFLA. Zlasti išče projekte, stranke in izvajalce usposabljanja, katerih storitve pridobi na podlagi podizvajalskih razmerij. Od prejemnikov storitev usposabljanja zahteva plačilo dela cene, oceni njihovo raven znanja in pridobi povratne informacije o usposabljanju, kar ustreza tipični raziskavi kakovosti.

51 Prav tako ni sporno, da ima Združenje poleg podizvajalcev, ki jih uporablja, tudi lastno osebje za organizacijo svojih projektov. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je sklepanje pogodb s podizvajalci v gospodarskem življenju povsem običajno.

52 Iz tega sledi, da se Združenje navzven kaže kot izvajalec storitev usposabljanja ali organizacije takšnih storitev, ki je primerljiv s katerim koli drugim gospodarskim subjektom na istem trgu, s katerim torej tekmuje.

53 Nazadnje, čeprav se zdi, da dejstvo, da velik del financiranja Združenja izhaja iz javnih subvencij, povzroča negotovost glede njegove ekonomske uspešnosti, je treba poudariti, da so te subvencije in njihov predvideni znesek elementi, na podlagi katerih Združenje pripravi svoj delovni načrt in išče stranke.

54 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba neprofitni subjekt, kot je Združenje, šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112, tako da opravljanje storitev usposabljanja, ki jih zaračunava, spada na področje uporabe te določbe.

55 Vendar bo moralo predložitveno sodišče kljub temu preveriti, ali tako opravljanje storitev spada na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(i) te direktive, ki se nanaša na „poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“, saj Sodišču to vprašanje ni bilo predloženo in nima na voljo elementov iz spisa, na podlagi katerih bi bilo mogoče odločiti o njem.

56 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da neprofitni status, ki ga ima združenje, ni ovira za to, da bi bilo mogoče po analizi, pri kateri se upoštevajo vse okoliščine njegove dejavnosti in zlasti dejstvo, da je ta dejavnost primerljiva z značilnim ravnanjem gospodarskega subjekta v istem sektorju, to združenje šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost v smislu te določbe.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. **Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost**

   je treba razlagati tako, da

   opravljanje storitev usposabljanja, ki ga zaračuna neprofitno združenje, ki je v pretežnem delu preneseno v podizvajanje tretjim osebam in za katero so bile prejete subvencije iz evropskih sredstev v višini do 70 % skupnega zneska teh storitev, pomeni opravljanje storitev za plačilo, pri čemer se člen 28 te direktive ne uporablja, če ni izrecne pogodbe o naročilu, na podlagi katere bi bilo mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec opravil storitve v svojem imenu in za račun druge osebe.

2. **Člen 73 Direktive 2006/112**

   je treba razlagati tako, da

   so subvencije, ki jih za konkretno opravljanje storitev izvajalcu storitev izplača evropski sklad, v skladu s to določbo kot plačilo, prejeto od tretje osebe, vključene v davčno osnovo.

3. **Člen 9(1) Direktive 2006/112**

   je treba razlagati tako, da

   neprofitni status, ki ga ima združenje, ni ovira za to, da bi bilo mogoče po analizi, pri kateri se upoštevajo vse okoliščine njegove dejavnosti in zlasti dejstvo, da je ta dejavnost primerljiva z značilnim ravnanjem gospodarskega subjekta v istem sektorju, to združenje šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost v smislu te določbe.

Podpisi