

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 4. júla 2024 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie služieb za protihodnotu – ?lánok 9 ods. 1 – Pojmy ‚zdaniteľná osoba‘ a ‚ekonomická činnosť‘ – Neziskové združenie realizujúce projekty financované z Európskeho fondu regionálneho rozvoja (EFRR) – Poskytovanie služieb odbornej prípravy prostredníctvom subdodávateľov – Zahrnutie výšky dotácie do základu dane – ?lánok 73“

Vo veci C-87/23,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) zo 14. februára 2023 a doručený Súdnemu dvoru 15. februára 2023, ktorý súvisí s konaním:

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory F. Biltgen, sudcovia N. Wahl (spravodajca) a J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, v zastúpení: A. Leškoviča, advokāte,

– lotyšská vláda, v zastúpení: J. Davidoviča, K. Pommere a E. Bērdišs, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: P. Carlin, M. Herold a L. Ozola, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 7. marca 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 2 ods. 1 písm. c), ?lánku 9 ods. 1 a ?lánkov 28 a 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme

dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģiju implementācijas asociācija“, lotyšským združením informačných a komunikačných technológií (ďalej len „združenie“), na jednej strane a Valsts ieņēmumu dienests (ďalšia správa, Lotyšsko) na druhej strane vo veci, v ktorej táto správa odmietla združeniu odpovedať si dať z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe na základe faktúr, ktoré mu zaslali podniky poskytujúce služby odbornej prípravy, ktoré im zadalo ako subdodávateľom.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 smernice 2006/112:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

...“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 28 uvedenej smernice uvádza:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, platí, že táto zdaniteľná osoba uvedené služby sama prijala a poskytla.“

6 Článok 73 tej istej smernice znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7 Podľa článku 132 ods. 1 smernice 2006/112:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]:

...

i) ... odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý litenský štát uznáva za podobné;

...“

Lotyšské právo

Zákon o dani z pridanej hodnoty

8 Pievienot's v'rt'bas nodok'a likums (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 29. novembra 2012 (*Latvijas V'stnesis*, 2012, ?. 197) preberá smernicu 2006/112 do lotyšského práva.

Zákon o združeníach a nadáciách

9 Ustanovenie § 2 ods. 1 Biedr'bu un nodibin'jumu likums (zákon o združeníach a nadáciách) z 30. októbra 2003 (*Latvijas V'stnesis*, 2003, ?. 161) stanovuje, že združenie je spolo'enstvo dobrovo'níkov založené na dosiahnutie neziskového ú'elu vymedzeného v jeho stanovách.

10 Pod'a § 7 ods. 1 tohto zákona majú združenia a nadácie právo vykonávať ved'ajšiu 'innosť súvisiacu so správou alebo prevádzkovaním svojho majetku, ako aj iné ekonomické 'innosti na ú'ely dosiahnutia svojich cie'ov.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V roku 2016 uzavrelo združenie so sídlom v Lotyšsku dve zmluvy s Centr'l' finanšu un l'gumu a'ent'ra (Centrálna finan'ná a kontraktá'ná agentúra, Lotyšsko) ('alej len „CFLA“) týkajúce sa realizácie dvoch projektov odbornej prípravy financovaných z Európskeho fondu regionálneho rozvoja (EFRR). Išlo jednak o projekt odbornej prípravy v oblasti informa'ných a komunika'ných technológií ('alej len „projekt IKT“) a jednak o projekt vzdelávania malých podnikov a mikropodnikov ('alej len „projekt MMP“). Uchádza'om v rámci prvého projektu mohlo byť združenie a v rámci druhého projektu združenie alebo verejná správa.

12 V rámci projektu ITK združenie uzavrelo zmluvy o poskytovaní služieb odbornej prípravy príjemcom. Na základe týchto zmlúv museli títo príjemcovia zaplatiť združeniu náklady súvisiace s odbornou prípravou a príslušnú DPH, ako aj v niektorých prípadoch náklady na správu vo výške 5 % alebo 10 % zo sumy pomoci, ktorú združeniu poskytla CFLA a ktorá mala byť prevedená na uvedených príjemcov po ukon'ení projektu ITK, pričom táto suma bola zvýšená o DPH. Združenie tiež uzavrelo na svoj vlastný ú'et zmluvy s poskytovateľmi služieb v oblasti odbornej prípravy na ú'ely realizácie predmetných 'inností odbornej prípravy. Po ukon'ení odbornej prípravy mu títo poskytovatelia vyú'tovali celú hodnotu týchto služieb a uplatnili DPH. Združenie zaplatilo faktúry uvedených poskytovateľov a priznalo DPH ako dať zaplatenú na vstupe. Po ukon'ení projektu združenie vyplatilo príjemcom služieb odbornej prípravy finan'né prostriedky získané od CFLA (tieto platby boli variabilné, a to od 30 % do 70 % hodnoty poskytnutej služby) a fakturovalo im náklady súvisiace so správou projektu vo výške 5 % alebo 10 % sumy pomoci, ktorú poskytla CFLA.

13 V rámci projektu MMP združenie v plnej výške vyplatilo poskytovateľom služieb odbornej prípravy, pričom tieto platby zah'ovali DPH. Zmluva, na základe ktorej bola uvedená platba uskuto'nená, bola uzavretá medzi združením, poskytovateľom služieb odbornej prípravy, a príjemcom týchto služieb. Pod'a tejto zmluvy sa tento príjemca zaviazal spolufinancovať odbornú prípravu a poskytovateľ služieb bol povinný uhradiť sumu zodpovedajúcu tomuto

spolufinancovaníu (30 % z celkovej platby vrátane DPH) združeníu. Financovanie poskytnuté z EFRR predstavovalo 70 % celkovej platby, ktorú CFLA vyplatila po ukončení projektu združeníu bez DPH.

14 Po vykonaní kontroly daňová správa spochybnila možnosť združenia odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. V dôsledku toho prijala v priebehu rokov 2019 a 2021 osem rozhodnutí, ktorými uložila združeníu povinnosť zaplatiť DPH vo výške 87 299,37 eura za obdobie od januára do októbra 2018, pokutu vo výške 611,96 eura a úroky z omeškania vo výške 7 707,52 eura. Rovnako zamietla žiadosť o vrátenie celkovej sumy 101 363,24 eura, ktorú podalo združenie, týkajúcu sa nadmerného odpočítania DPH zisteného za júl a september až december 2018, ako aj za február, marec, máj a december 2019.

15 Podľa daňovej správy projekty ITK a MMP mohli byť realizované len združením alebo verejnou správou, ale nie hospodárskym subjektom. Vzhľadom na neexistenciu neziskového účelu združenia a skutočnosť, že v rámci realizácie týchto projektov sa neplánuje dosiahnutie zisku, nemožno realizáciu uvedených projektov považovať za ekonomickú činnosť združenia. Združenie spravovalo projekty a vykonávalo platby pochádzajúce z európskych fondov, z ktorých mali prospech príjemcovia služieb odbornej prípravy, ale samo takéto služby neposkytovalo, a teda nemalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

16 Združenie napadlo rozhodnutia daňovej správy s tvrdením, že jeho postavenie združenia nemá vplyv na jeho právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Tvrdilo, že je zapísané v lotyšskom registri zdaniteľných osôb na účely DPH a že v rámci projektov ITK a MMP poskytovalo služby v oblasti odbornej prípravy ako sprostredkovateľ.

17 Administratíva rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko) vyhovel žalobám o neplatnosť týchto rozhodnutí. Daňová správa podala proti dotknutým rozsudkom odvolanie na Administratívu apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktorý spojil všetky veci, ktoré mu boli predložené a ktoré sa týkali týchto rozsudkov.

18 Za týchto podmienok Administratíva apgabaltiesa (Krajský správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 9 ods. 1 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že neziskové združenie, ktorého predmetom činnosti je realizácia programov štátnej pomoci financovaných z [EFRR], sa má považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť?

2. Má sa článok 28 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že združenie, ktoré v skutočnosti neposkytuje služby odbornej prípravy, sa má napriek tomu považovať za poskytovateľa služieb, ak boli služby nadobudnuté od iného hospodárskeho subjektu s cieľom zabezpečiť realizáciu projektu štátnej pomoci financovaného z [EFRR]?

3. Je protihodnotou, ktorá podlieha zdaneniu, v súlade s článkom 73 smernice [2006/112] celková suma, ktorú poskytovateľ služby získa od príjemcu služby, ako aj od tretej osoby vo forme platby pomoci, v prípade, ak poskytovateľ služieb získa od príjemcu služby len čiastočnú protihodnotu za poskytnutú službu (30 %) a zostávajúca hodnota služby je uhradená vo forme platby pomoci z [EFRR]?”

O prejudiciálnych otázkach

19 Je nutné konštatovať, že prvá otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka výkladu pojmu „ekonomická činnosť“ uvedeného v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, zatiaľ čo druhá otázka

položená týmto súdom sa v podstate týka pojmu „poskytovanie služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice v spojení s článkom 28 uvedenej smernice.

20 Ľinnosť pritom môže byť kvalifikovaná ako ekonomická ľinnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 iba vtedy, ak zodpovedá jednému z plnení uvedených v článku 2 ods. 1 tejto smernice (rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

21 Preto je potrebné najprv odpovedať na druhú otázku. Odpoveď na túto otázku potom prípadne umožní odpovedať na tretiu otázku tak, že sa určí, či také dotácie, ako sú tie, ktoré v prejednávanej veci poskytla CFLA po tom, čo samotný EFRR vyplatil tejto agentúre tieto dotácie, spadajú do základu dane zo služieb, akými sú služby poskytované združením v rámci projektov ITK a MMP. Napokon, ak to bude potrebné, sa preskúma prvá otázka.

O druhej otázke

22 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania opisuje poskytovanie služieb fakturované združením, pričom sa opiera o dve charakteristiky založené na ich kontexte, a to o využívanie subdodávateľských zmlúv združením na uskutočnenie týchto plnení a o finančnú podporu uvedených služieb zo strany EFRR prostredníctvom CFLA.

23 Z toho vyplýva, že touto otázkou sa tento súd v podstate pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 28 vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb odbornej prípravy za protihodnotu úctovanú neziskovým združením, zadané hlavne tretím osobám, ktorým boli poskytnuté dotácie z európskych fondov, ktoré môžu dosahovať až 70 % celkovej sumy týchto služieb, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu.

24 Treba pripomenúť, že je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý je jediný príslušný na posúdenie skutkového stavu, určiť povahu plnení, o ktoré ide vo veci samej (rozsudok z 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 22 a citovaná judikatúra).

25 Na základe toho je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť tomuto súdu všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na účely rozhodnutia vo veci, o ktorej rozhoduje (rozsudok z 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 28 a citovaná judikatúra).

26 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že poskytovanie služieb sa vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, a preto je zdaniteľné len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi týmto poskytnutím služieb na jednej strane a protihodnotou skutočne prijatou zdaniteľnou osobou na druhej strane. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom služieb na jednej strane a ich príjmom na druhej strane existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá osobou uskutočňujúcou tieto plnenia predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú uvedenému príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 25 a citovanú judikatúru).

27 Na to, aby sa takéto plnenie mohlo považovať za plnenie „za protihodnotu“ v zmysle tejto smernice, nie je nevyhnutné, ako vyplýva aj z článku 73 uvedenej smernice, aby bola protihodnota za poskytnutie služieb získaná priamo od jej príjemcu, keďže túto protihodnotu možno získať aj od tretej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 26 a citovanú judikatúru).

28 Skutočnosť, že sa dotknuté plnenie uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná

cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je bežná trhova cena, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu irelevantn, keďže takto okolnosť nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi poskytovanm služieb, ktor sa uskutočňuje alebo má uskutočniť za protihodnotu, ktor bola alebo má byť prijat a ktorej suma je ur en vopred a podľa presne stanovených kritri (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2023, Gmina O., C 612/21, EU:C:2023:279, bod 27 a citovan judikatúru).

29 V prejednávanej veci z informácií poskytnutých vntro sttnym súdom vyplýva, že združenie organizuje, z materilného hľadiska pripravuje a kontroluje odborn prípravu ur en podnikateľom v oblasti informa nch a komunika nch technológií (projekt IKT) a malým podnikom a mikropodnikom (projekt MMP), ale poveruje vykonvanm tejto odbornej prípravy subdodávateľov.

30 Zdá sa, že v rámci projektu IKT súčasne existujú, s výhradou overenia vntro sttnym súdom, dve služby. Prv viaže príjemcu odbornej prípravy na združenie, ktorému tento príjemca zaplatí po adovan cenu v plnej výške. Po prijat dotácie zo strany CFLA združenie prevedie prslu n sumu na každého príjemcu služby odbornej prípravy, čo má za následok zníženie ceny, ktor pôvodne zaplatil združeniu. Druh vyplýva zo zmluvy uzavretej medzi združením a podnikom odbornej prípravy, ktorému vypláca odmenu za poskytnut službu.

31 Je teda jasné, že združenie treba považovať za poskytovateľa služieb odbornej prípravy vo vzťahu k príjemcovi odbornej prípravy. V tejto súvislosti nie je podstatné, že združenie sa namiesto prijímania vlastných zamestnancov rozhodlo zabezpečiť služby od subdodávateľa.

32 Článok 28 smernice 2006/112, ktorého znenie vyžaduje, aby zdanite n osoba konala na účet inej osoby vo svojom vlastnom mene, teda nie je relevantn v rámci projektu, akým je projekt IKT, pretože na jednej strane združenie konalo vo svojom vlastnom mene a na svoj účet, pričom príjemcom odbornej prípravy fakturovalo cenu za túto prípravu, a na druhej strane podnik odbornej prípravy konal v mene a na účet inej osoby, teda združenia, v rámci poskytovania dotknutých služieb odbornej prípravy, za ktor následne toto združenie zaplatilo odmenu.

33 V rámci projektu MMP, stále s výhradou overenia vntro sttnym súdom, sa veci zdaj trochu odli n, pretože ako vyplýva z bodu 13 tohto rozsudku, tak ako je to v prípade projektu IKT, medzi združením a subdodávateľom existuje zmluva o poskytovan služby odbornej prípravy jej príjemcom, ale samotn vzťah s nimi je definovan v inej trojstrannej zmluve medzi združením, podnikom odbornej prípravy a ka dm príjemcom odbornej prípravy. Tto ďalšia zmluva stanovuje, že tento príjemca znáša 30 % nákladov plnenia, pričom sa zdá, že sumu zodpovedajúcu tomuto percentuálnemu podielu fakturuje samotné združenie. Poskytnutie dotácie zo strany CFLA vo výške 70 % ceny za poskytnutie služieb odbornej prípravy teda umožňuje združeniu získať cel tto cenu.

34 S výhradou overenia vntro sttnym súdom neexistencie mandátnej zmluvy medzi združením a podnikom odbornej prípravy sa teda zdá, že bez ohľadu na rozdiel od projektu IKT, týkajúceho sa najmä existencie trojstrannej zmluvy, združenie poskytovalo prostredníctvom subdodávateľa dotknut služby odbornej prípravy aj vo svojom vlastnom mene a na svoj účet, keďže tieto služby neboli poskytované subdodávateľom v jeho vlastnom mene a na jeho účet. Článok 28 smernice 2006/112 sa teda v  adom na návrh na za atie prejudicilnho konania neuplatní.

35 Pokiaľ ide o oba projekty, treba dodať, že po prv okolnosť, že financovanie poskytovania služieb odbornej prípravy pochádza, hoci z veľkej časti, od orgánu, akým je CFLA, ktor sama prijala predmetn sumy od EFRR, nebráni kvalifikácii tohto poskytovania služieb ako odplatného poskytovania služieb, ako to výslovne vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 27 tohto rozsudku,

podľa ktorej protihodnotu za poskytovanie služieb možno získať od tretej osoby.

36 Po druhé ani okolnosť, že príjem tvorený jednak vyplatením pomoci pochádzajúcej prostredníctvom CFLA z EFRR a jednak odmenou zaplatenou príjemcami služieb odbornej prípravy v celom rozsahu pokrýva náklady združenia, ale neumožňuje mu dosiahnuť zisk v súlade s jeho postavením neziskového združenia, nemôže brániť tomu, aby poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, bolo kvalifikované ako odplátne plnenie, ako to výslovne vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 28 tohto rozsudku, podľa ktorej plnenie, hoci je uskutočnené za cenu nižšiu, ako je režijná cena, možno kvalifikovať ako plnenie za protihodnotu.

37 Na druhú otázku treba teda odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb odbornej prípravy fakturované neziskovým združením, ktoré v podstatnej miere zadalo tretím osobám a ktorému boli poskytnuté dotácie z európskych fondov až do výšky 70 % celkovej sumy týchto služieb, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu bez toho, aby sa uplatnil článok 28 tejto smernice, ak neexistuje výslovná mandátna zmluva umožňujúca preukázať existenciu poskytovania služieb zabezpečeného zdaniteľnou osobou vo vlastnom mene a na účet inej osoby.

O tretej otázke

38 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 73 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ak poskytovateľ služby dostane od príjemcu služby len čiastočnú protihodnotu za službu, pričom protihodnota za zvyšnú hodnotu tej istej služby má formu platby pomoci z prostriedkov EFRR, základ dane napriek tomu zodpovedá celkovej sume, ktorú poskytovateľ služby dostal.

39 Z judikatúry citovanej v bode 27 tohto rozsudku, ako aj z úvah uvedených v bode 35 tohto rozsudku vyplýva, že na túto otázku treba odpovedať kladne. Článok 73 tejto smernice sa má teda vykladať v tom zmysle, že dotácie poskytnuté poskytovateľovi služieb z európskeho fondu za konkrétne poskytnutie služieb patria v súlade s týmto ustanovením do základu dane ako platba získaná od tretej osoby.

O prvej otázke

40 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že neziskové združenie, ktorého predmetom činnosti je realizácia programov štátnej pomoci financovaných z EFRR, sa má považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť.

41 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že s výhradou posúdenia skutkového stavu vo veci samej, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, z odpovede na druhú otázku vyplýva, že poskytovanie služieb odbornej prípravy, o ktoré ide, spĺňajú kritériá, na základe ktorých ich možno kvalifikovať ako poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, takže táto nevyhnutná podmienka, ale nie dostatočná na konštatovanie výkonu economickej činnosti, je splnená.

42 V druhom rade analýza znenia článku 9 ods. 1 tejto smernice zdôrazňuje rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť“ spresňuje tiež objektívny charakter tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov (rozsudky z 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 33 a citovaná judikatúra, ako aj z 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 41 a citovaná judikatúra).

43 Preto skutočnosť, že právnická osoba môže z dôvodu svojej právnej formy vykonávať

ekonomickú "innosť" spôsobom, ktorý poskytuje príjem len doplnkovo, nemá vplyv na existenciu ekonomickej "innosti" smerujúcej k dosiahnutiu trvalého príjmu, čo predstavuje kritérium ekonomickej "innosti" v zmysle článku 9 ods. 1 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 35 a citovanú judikatúru).

44 V dôsledku toho daťová správa vo veci samej na základe nesprávneho výkladu tohto ustanovenia dospela k záveru, že samotné postavenie žalobcu vo veci samej ako neziskového združenia vo veci samej mu bráni vo výkone ekonomickej "innosti" v zmysle uvedeného ustanovenia.

45 V treťom rade skutočnosť, že dotknutá odborná príprava bola financovaná z verejnej kasy prostredníctvom pomoci z EFRR, nemôže mať vplyv na ekonomickú povahu "innosti" vykonávanej združením, pretože pojem „ekonomická "innosť““ sa z dôvodu jeho objektívnej povahy pripomenutej v bode 42 tohto rozsudku uplatňuje nezávisle od spôsobu financovania, ktorý si zvolil dotknutý hospodársky subjekt, vrátane prípadu, keď ide o verejné dotácie (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 38 a citovaná judikatúra).

46 V štvrtom rade vzhľadom na ťažkosť pri vypracovaní presnej definície ekonomickej "innosti" je potrebné analyzovať všetky podmienky, za ktorých sa táto "innosť" vykonáva, pričom sa vykoná posúdenie každého jednotlivého prípadu s ohľadom na to, aké by bolo typické správanie podnikateľa vykonávajúceho svoju "innosť" a pôsobiaceho v dotknutej oblasti (rozsudky z 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 35 a citovaná judikatúra, ako aj z 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 43 a citovaná judikatúra), to znamená v prejednávanej veci podnik pôsobiaci v oblasti organizácie a poskytovania služieb odbornej prípravy.

47 V tejto súvislosti je pravda, že skutočnosť, že združenie sa stanovením ceny za poskytovanie služieb odbornej prípravy, ktoré fakturuje príjemcom týchto služieb, snaží výlučne pokryť svoje prevádzkové náklady s cieľom dosiahnuť finančnú rovnováhu, zrejme nezodpovedá typickému správaniu podnikateľa, bez ohľadu na jeho povahu, ktorým je usilovať sa o ziskovosť svojho podniku.

48 Táto analýza však nezodpovedá zneniu článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 a nie je ani podporená skutkovými okolnosťami uvedenými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

49 V prvom rade zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že za zdaniteľnú osobu sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú "innosť", odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto "innosti". Z toho vyplýva, že účel, ktorý spočíva v dosiahnutí rovnováhy účtov sledovanej združením, nemôže postačovať na vylúčenie možnosti, že toto združenie vykonáva ekonomickú "innosť". Z rovnakého dôvodu by podnik, ktorý sa snaží dosahovať zisk, ale ktorého "innosť" sa ukáže ako trvalo stratová, napríklad z dôvodu nedostatočnej výkonnosti, bola stále zdaniteľnou osobou, ak analýza všetkých podmienok, za ktorých sa táto "innosť" vykonáva, pripomenutá v bode 46 tohto rozsudku, viedla k tomu, že by sa uvedená "innosť" považovala za "innosť" ekonomickej povahy.

50 Ďalej združenie sa správa ako podnik organizujúci a zabezpečujúci odbornú prípravu, keď realizuje vzdelávacie projekty financované z EFRR prostredníctvom CFLA. Konkrétne hŕadá projekty, klientov, ako aj školiteľov, ktorých služby získava na základe subdodávok. Združenie nechá príjemcov vzdelávacích služieb zaplatiť časť ceny, posúdi úroveň ich vedomostí a zbiera ich spätnú väzbu na odbornú prípravu, čo je typický prieskum kvality.

51 Takisto je nesporné, že združenie má okrem subdodávateľov, ktorých využíva, aj vlastných zamestnancov, ktorí organizujú jeho projekty. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že subdodávky

sú v rámci ekonomického života úplne bežné.

52 Z toho vyplýva, že z vonkajšieho hľadiska sa združenie javí ako poskytovateľ služieb v oblasti odbornej prípravy alebo organizovania takýchto služieb porovnateľný s akýmkoľvek iným hospodárskym subjektom pôsobiacim na tom istom trhu, s ktorým teda vstupuje do hospodárskej súťaže.

53 Napokon, hoci skutočnosť, že veľká časť jeho financovania vyplýva z verejných dotácií, vyvoláva neistotu, pokiaľ ide o ekonomickú životaschopnosť združenia, je potrebné zdôrazniť, že tieto dotácie a ich predpokladaná výška predstavujú skutočnosť, na základe ktorých združenie prijíma svoj pracovný plán a vyhadzáva klientov.

54 Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že neziskový subjekt, akým je združenie, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, takže poskytovanie služieb odbornej prípravy, ktoré fakturuje, patrí do pôsobnosti tohto ustanovenia.

55 Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či takéto poskytovanie služieb nepatrí do pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice týkajúceho sa „odbornej prípravy alebo rekvalifikácie“, keďže Súdnemu dvoru nebola táto otázka položená a nedisponuje skutočnosťami nachádzajúcimi sa v spise, ktoré by mu umožnili o tom rozhodnúť.

56 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že postavenie neziskového združenia, ktoré má združenie, nebráni tomu, aby sa na základe analýzy zohľadňujúcej všetky okolnosti jeho činnosti a najmä skutočnosť, že táto činnosť je porovnateľná s bežným správaním hospodárskeho subjektu v tom istom odvetví, mohlo toto združenie považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (siedma komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

poskytovanie služieb odbornej prípravy fakturované neziskovým združením, ktoré v podstatnej miere zadalo tretím osobám a ktorému boli poskytnuté dotácie z európskych fondov až do výšky 70 % celkovej sumy týchto služieb, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu bez toho, aby sa uplatnil článok 28 tejto smernice, ak neexistuje výslovná mandátna zmluva umožňujúca preukázať existenciu poskytovania služieb zabezpečeného zdaniteľnou osobou vo vlastnom mene a na účet inej osoby.

2. Článok 73 smernice 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

dotácie poskytnuté poskytovateľovi služieb z európskeho fondu za konkrétne poskytnutie služieb patria v súlade s týmto ustanovením do základu dane ako platba získaná od tretej osoby.

3. §lánok 9 ods. 1 smernice 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

postavenie neziskového združenia, ktoré má združenie, nebráni tomu, aby sa na základe analýzy zohľadňujúcej všetky okolnosti jeho činnosti a najmä skutočnosť, že táto činnosť je porovnateľná s bežným správaním hospodárskeho subjektu v tom istom odvetví, mohlo toto združenie považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia.

Podpisy

* Jazyk konania: lotyščina.