



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 4. júla 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 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 – Článok 73“

Vo veci C-87/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 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 zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, v zastúpení: A. Leškoviča, advokáta,
- lotyšská vláda, v zastúpení: J. Davidoviča, K. Pommere a E. Bārdiņš, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: P. Carlin, M. Herold a L. Ozola, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: lotyščina.

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

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 9 ods. 1 a článkov 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 Biedriņa „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģiju implementācijas asociācija“, lotyšským združením informačných a komunikačných technológií (ďalej len „združenie“), na jednej strane a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) na druhej strane vo veci, v ktorej táto správa odmietla združeniu odpočítať si daň 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, odhliadnuc 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 členský štát uznáva za podobné;

...“

Lotyšské právo

Zákon o dani z pridanej hodnoty

8 Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 29. novembra 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, č. 197) preberá smernicu 2006/112 do lotyšského práva.

Zákon o združeniach a nadáciách

9 Ustanovenie § 2 ods. 1 Biedrību un nodibinājumu likums (zákon o združeniach a nadáciách) z 30. októbra 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, č. 161) stanovuje, že združenie je spoločenstvo dobrovoľníkov založené na dosiahnutie neziskového účelu vymedzeného v jeho stanovách.

10 Podľa § 7 ods. 1 tohto zákona majú združenia a nadácie právo vykonávať vedľajšiu činnosť súvisiacu so správou alebo prevádzkovaním svojho majetku, ako aj iné ekonomické činnosti na účely dosiahnutia svojich cieľov.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V roku 2016 uzavrelo združenie so sídlom v Lotyšsku dve zmluvy s Centrálnou finanšou un līgumu aģentūra (Centrālā finanšā a kontraktācānā aģentūra, Lotyšsko) (ďalej len „CFLA“) týkajúce sa realizácie dvoch projektov odbornej prípravy financovaných z Európskeho fondu regionálneho rozvoja (EFRR). Išlo jednak o projekt odbornej prípravy v oblasti informačných a komunikačných technológií (ďalej len „projekt IKT“) a jednak o projekt vzdelávania malých podnikov a mikropodnikov (ďalej len „projekt MMP“). Uchádzačom 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 ukončení projektu ITK, pričom táto suma bola zvýšená o DPH. Združenie tiež uzavrelo na svoj vlastný účet zmluvy s poskytovateľmi služieb v oblasti odbornej prípravy na účely realizácie predmetných činností odbornej prípravy. Po ukončení odbornej prípravy mu títo poskytovatelia vyúčtovali celú hodnotu týchto služieb a uplatnili DPH. Združenie zaplatilo faktúry uvedených poskytovateľov a priznalo DPH ako daň zaplatenú na vstupe. Po ukončení projektu združenie vyplatilo príjemcom služieb odbornej prípravy finančné 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 poskytovateľov služieb odbornej prípravy, pričom tieto platby zahŕňali DPH. Zmluva, na základe ktorej bola uvedená platba uskutočnená, bola uzavretá medzi združením, poskytovateľom služieb odbornej prípravy, a príjemcom týchto služieb. Podľa tejto zmluvy sa tento príjemca zaviazal spolufinancovať odbornú prípravu a poskytovateľ služieb bol povinný uhradiť sumu zodpovedajúcu tomuto spolufinancovaniu (30 % z celkovej platby vrátane DPH) združeniu. Financovanie poskytnuté z EFRR predstavovalo 70 % celkovej platby, ktorú CFLA vyplatila po ukončení projektu združeniu 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 združeniu 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 Administratíva 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 Administratīvā 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 Činnosť pritom môže byť kvalifikovaná ako ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 iba vtedy, ak zodpovedá jednému z plnení uvedených v článku 2 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 účtovaných 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 23 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 príjemcom 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 trhová cena, je pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu irelevantná, keďže takáto okolnosť nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi poskytovaním služieb, ktoré sa uskutočňuje alebo má uskutočniť za protihodnotu, ktorá bola alebo má byť prijatá a ktorej suma je určená vopred a podľa presne stanovených kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 29 V prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že združenie organizuje, z materiálneho hľadiska pripravuje a kontroluje odborné prípravy určené podnikateľom v oblasti informačných a komunikačných technológií (projekt IKT) a malým podnikom a mikropodnikom (projekt MMP), ale poveruje vykonávaním tejto odbornej prípravy subdodávateľov.
- 30 Zdá sa, že v rámci projektu IKT súčasne existujú, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, dve služby. Prvá viaže príjemcu odbornej prípravy na združenie, ktorému tento príjemca zaplatí požadovanú cenu v plnej výške. Po prijatí dotácie zo strany CFLA združenie prevedie príslušnú sumu na každého príjemcu služby odbornej prípravy, čo má za následok zníženie ceny, ktorú pôvodne zaplatil združeniu. Druhá vyplýva zo zmluvy uzavretej medzi združením a podnikom odbornej prípravy, ktorému vypláca odmenu za poskytnutú 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 zdaniteľná osoba konala na účet inej osoby vo svojom vlastnom mene, teda nie je relevantný 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 ktoré následne toto združenie zaplatilo odmenu.
- 33 V rámci projektu MMP, stále s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, sa veci zdajú trochu odlišné, pretože ako vyplýva z bodu 13 tohto rozsudku, tak ako je to v prípade projektu IKT, medzi združením a subdodávateľom existuje zmluva o poskytovaní služby odbornej prípravy jej príjemcom, ale samotný vzťah s nimi je definovaný v inej trojstrannej zmluve medzi združením, podnikom odbornej prípravy a každým príjemcom odbornej prípravy. Táto 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 celú túto cenu.
- 34 S výhradou overenia vnútroštátnym 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 dotknuté 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 vzhľadom na návrh na začatie prejudiciálneho konania neuplatní.
- 35 Pokiaľ ide o oba projekty, treba dodať, že po prvé okolnosť, že financovanie poskytovania služieb odbornej prípravy pochádza, hoci z veľkej časti, od orgánu, akým je CFLA, ktorá sama prijala predmetné 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 odplatné 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 zvýšnú 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 ekonomickej činnosti, je splnená.
- 42 V druhom rade analýza znenia článku 9 ods. 1 tejto smernice zdôrazňujúca 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 činnosť spôsobom, ktorý poskytuje príjem len doplnkovo, nemá vplyv na existenciu ekonomickej činnosti smerujúcej k dosiahnutiu trvalého príjmu, čo predstavuje kritérium ekonomickej činnosti 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 daňová 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 činnosti v zmysle uvedeného ustanovenia.
- 45 V treťom rade skutočnosť, že dotknutá odborná príprava bola financovaná z veľkej časti prostredníctvom pomoci z EFRR, nemôže mať vplyv na ekonomickú povahu činnosti vykonávanej združením, pretože pojem „ekonomická činnosť“ 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 ťažkosti pri vypracovaní presnej definície ekonomickej činnosti je potrebné analyzovať všetky podmienky, za ktorých sa táto činnosť vykonáva, pričom sa vykoná posúdenie každého jednotlivého prípadu s ohľadom na to, aké by bolo typické správanie podnikateľa vykonávajúceho svoju činnosť 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 činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Z toho vyplýva, že účel, ktorý spočíva v dosiahnutí rovnováhy účtov sledovanej združením, nemôže postačovať na vylúčenie možnosti, že toto združenie vykonáva ekonomickú činnosť. Z rovnakého dôvodu by podnik, ktorý sa snaží dosahovať zisk, ale ktorého činnosť sa ukáže ako trvalo stratová, napríklad z dôvodu nedostatočnej výkonnosti, bola stále zdaniteľnou osobou, ak analýza všetkých podmienok, za ktorých sa táto činnosť vykonáva, pripomenutá v bode 46 tohto rozsudku, viedla k tomu, že by sa uvedená činnosť považovala za činnosť ekonomickej povahy.
- 50 Ďalej združenie sa správa ako podnik organizujúci a zabezpečujúci odbornú prípravu, keď realizuje vzdelávacie projekty financované z EFRR prostredníctvom CFLA. Konkrétne hľadá 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 ekonomickeho 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 skutočnosti, na základe ktorých združenie prijíma svoj pracovný plán a vyhľadáva 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 Súdny 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. 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.

Podpisy