



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 7. marca 2024¹

Vec C-87/23

**Biedriba „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“
proti
Valsts ieņēmumu dienests**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právne predpisy – DPH – Smernica 2006/112/ES – Články 2, 9, 28 a 73 – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Pojem zdaniteľná osoba – Ekonomická činnosť – Typologický prístup – Neziskové združenie, ktoré organizuje a realizuje projekty ďalšieho vzdelávania financované z Európskeho fondu regionálneho rozvoja (EFRR) – Poskytovanie vzdelávacích služieb s využitím subdodávateľov – Zahrnutie výšky podpory do základu dane“

I. Úvod

1. Podľa právnych predpisov týkajúcich sa DPH sa zdaňujú len transakcie, ktorými zdaniteľná osoba obstará inej osobe spotrebný úžitok (prostredníctvom dodania tovaru alebo poskytnutia služby). Poskytnutie služby nezdaniteľnou osobou (napríklad súkromnou osobou) inej osobe preto nepodlieha dani, aj keď sa vykonáva za protihodnotu. To isté platí pre odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane má len zdaniteľná osoba, a to len vtedy, ak prijala plnenie od inej zdaniteľnej osoby.

2. Preto má určenie zdaniteľnej osoby rozhodujúci význam. Súdny dvor si v tejto súvislosti nedávno zvolil typologický prístup, aby mohol rozhodnúť, či sa obec² alebo dozorný orgán právnickej osoby³ má považovať za zdaniteľnú osobu. Tento prístup má aj v prejednávanej veci osobitný význam.

3. V prejednávanej veci totiž neziskové združenie, ktoré podľa vnútroštátneho zákona nesmie dosahovať zisk, organizuje, resp. realizuje vzdelávacie služby, ktoré boli spolufinancované pomocou subvencií. Keďže toto združenie ako navrhovateľ projektu nedisponovalo príslušnými

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, bod 43), a Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, bod 35).

³ Rozsudok z 21. decembra 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (DPH – Člen predstavenstva) (C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 50 a bod 52 a nasl., v ktorom bolo predstavenstvo v konečnom dôsledku porovnané s typickým podnikateľom, ktorý znáša podnikateľské riziko a disponuje podnikateľskou iniciatívou). Jednoznačnejší je rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – Činnosť člena dozornej rady) (C-420/18, EU:C:2019:490, bod 42).

školiteľmi, využilo služby tretích spoločností. Odmenu od poslucháčov považovalo za protihodnotu za poskytovanie služieb podliehajúce dani, odvieďlo príslušnú daň a uplatnilo si nárok na odpočítanie dane na základe faktúr tretích osôb. Daňová správa nechce priznať tento nárok na odpočítanie dane, lebo nejde o ekonomickú činnosť. Tvrdí, že združenie na základe zákona nemôže dosahovať zisk a tiež neposkytovalo vzdelávacie služby samo. Keďže podľa uplatniteľného práva môžu také projekty realizovať len neziskové korporácie alebo orgány, a nie spoločnosti, toto organizovanie projektov ako také nemôže byť ekonomickou činnosťou.

4. Súdny dvor môže v prejednávanej veci spresniť kritériá na posudzovanie ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby v rámci typologického prístupu. Pritom by mal konštatovať, že neexistencia krytia nákladov alebo zámeru dosahovať zisk je irelevantná, resp. nanajvýš predstavuje jeden z aspektov pri celkovom posúdení, no sama osebe nepostačuje na odôvodnenie záveru, že nejde o zdaniteľnú osobu.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty⁴ (ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

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

6. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH 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 [a povolání, ktoré sú rovnocenné týmto povoláním – *neoficiálny preklad*]. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

7. Článok 28 smernice o DPH sa týka poskytovania služieb komisionárom a znie:

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

8. Článok 73 smernice o DPH upravuje základ dane:

„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

⁴ Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení uplatniteľnom v sporných rokoch 2018 a 2019 – v tomto smere bola naposledy zmenená smernicou Rady 2019/475/EÚ z 18. februára 2019 (Ú. v. EÚ L 83, 2019, s. 42).

poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

9. Článok 168 písm. a) smernice o DPH sa týka odpočítania dane a znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, ...“

B. Lotyšské právo

10. Lotyšsko prebralo smernicu o DPH do lotyšského právneho poriadku prostredníctvom Pievienotās vērtības nodokļa likums (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“) (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, č. 197), ktorý bol schválený 29. novembra 2012.

11. Pre neziskové združenia je navyše relevantný Biedrību un nodibinājumu likums (zákon o združeníach a nadáciách), ktorý bol schválený 30. októbra 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, č. 161).

12. Podľa § 2 ods. 1 tohto zákona sú združenia dobrovoľné zväzky osôb založené na účely dosahovania cieľov stanovených v ich stanovách, podľa ktorých ich zámerom nie je dosahovanie zisku. Podľa § 7 ods. 1 tohto zákona sú však oprávnené vykonávať vedľajšiu ekonomickú činnosť súvisiacu so zachovaním a využívaním svojho majetku, ako aj vykonávať inú ekonomickú činnosť na účely dosahovania cieľov združenia alebo nadácie.

III. Skutkový stav

13. V roku 2016 bola združeniu Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (ďalej len „združenie“) pridelená realizácia dvoch projektov financovaných z finančných prostriedkov Únie (konkrétne z Európskeho fondu regionálneho rozvoja, ďalej len „EFRR“). Ich predmetom je vzdelávanie odborníkov v oblasti informačných a komunikačných technológií na podporu inovácií a rozvoja priemyslu (ďalej len „projekt ITK“) a vzdelávanie malých podnikov a mikropodnikov na rozvoj inovácií a digitálnych technológií v Lotyšsku (ďalej len „projekt MMP“). Podľa prejudiciálnych otázok je združenie neziskovou organizáciou, ktorej zámerom nie je dosahovanie zisku.

14. Pre oba projekty uzavrelo združenie s Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Centrālā finančná a kontraktačná agentúra, ďalej len „CFLA“) príslušnú zmluvu o realizácii. K obom projektom existujú verejnoprávne vykonávacie ustanovenia (dekréty Rady ministrov č. 617 a 365). Podľa týchto dekrétov môže návrh projektu podať len združenie alebo orgán priamej správy.

15. V rámci projektu ITK sa poskytuje financovanie (ďalej aj ako „pomoc“) na vzdelávanie zamestnancov podnikov v oblastiach uvedených v prílohe dekrétu. Poskytovateľom príslušných plnení je právnická alebo fyzická osoba, ktorá spĺňa podmienky stanovené v dekréte. Prijemca financovania nakupuje tovary a služby potrebné na realizáciu projektu v súlade s pravidlami v oblasti postupov verejného obstarávania. Pomoc sa poskytuje vo forme dotácie.

16. V rámci projektu MMP sa poskytuje podpora na vzdelávanie potrebné na zavedenie inovácií produktov, procesov, marketingu alebo organizácie v podniku. Prijemca financovania využíva externých poskytovateľov – vzdelávacích – služieb na vykonávanie oprávnených činností uvedených v dekréte. V rámci opatrenia sa pomoc konečným príjemcom (príjemcom vzdelávacích služieb, tiež označovaným ako „poslucháči“) poskytuje vo forme dotácie. Dotácia sa poskytuje nepriamo prostredníctvom poskytovania vzdelávania (ďalej len „vzdelávacie služby“). Prijemca financovania ďalej poskytuje pomoc konečným príjemcom.

17. V rámci projektu ITK združenie uzavrelo niekoľko zmlúv so spoločnosťami na poskytovanie vzdelávacích služieb. V týchto zmluvách sa stanovuje, že združenie uskutoční platbu spoločnosti poskytujúcej tieto služby po tom, ako príjemcovia vzdelávania zaplatia za absolvovaný vzdelávací kurz v plnej výške, predloží sa potrebná projektová dokumentácia a podpíše sa odovzdávací a preberací protokol. Združenie v tejto súvislosti uzavrelo aj zmluvy s príjemcami vzdelávacích služieb. V týchto zmluvách sa príjemca týchto služieb voči združeniu zaväzuje, že najprv uhradí náklady na vzdelávanie a DPH podľa faktúr vystavených združením. V určitých prípadoch sa príjemca vzdelávania zaväzuje podľa zmluvy zaplatiť združeniu aj „administratívny poplatok“ vo výške 5 % alebo 10 % zo sumy poskytnutej pomoci spolu s DPH. Združenie sa zaväzuje previesť výšku pomoci príjemcovi vzdelávania v súlade s rozhodnutím o poskytnutí štátnej pomoci a intenzitou pomoci do desiatich dní od prijatia sumy pomoci od CFLA.

18. Podľa zmlúv založených v spise a vysvetlení, ktoré poskytlo združenie, v rámci projektu IKT združenie vystavilo príjemcom vzdelávania faktúry za príslušné kurzy vrátane DPH a v daňových priznaniach k DPH ich priznalo ako zdaniteľné transakcie. Prijemcovia uhradili združeniu platbu. Po skončení vzdelávania poskytovateľ vzdelávacích služieb vystavil združeniu faktúru na celú hodnotu poskytnutých vzdelávacích služieb vrátane DPH, ktorú združenie zaplatilo a priznalo ako daň na vstupe. Po ukončení projektu združenie previedlo finančné prostriedky prijaté od CFLA na príjemcov vzdelávacích služieb na základe intenzity pomoci a prípadne tiež vystavilo týmto príjemcom faktúru za správu projektu IKT vo výške 5 % alebo 10 % zo sumy pomoci.

19. Projekt MMP je naopak štruktúrovaný inak. Po prvé združenie tak ako v projekte ITK uzavrelo zmluvu so spoločnosťou na poskytovanie vzdelávacích služieb malým podnikom a mikropodnikom. V tejto zmluve sa tiež stanovuje, že združenie zaplatí vybranej spoločnosti za poskytnuté služby na základe faktúr vystavených touto spoločnosťou, ktoré obsahujú aj DPH. Po druhé bola uzavretá ďalšia, trojstranná zmluva medzi združením, poskytovateľom vzdelávacích služieb a spoločnosťou, ktorá je príjemcom týchto služieb. Podľa tejto zmluvy sa príjemca vzdelávania zaviazal spolufinancovať vzdelávacie služby (vo výške 30 %). Nie je však jasné, kto odpočítaval toto spolufinancovanie a ako k nemu presne dochádzalo. Zdá sa, že združenie odpočítalo týchto 30 % spolu s DPH vo vzťahu k príjemcovi a získalo ich od neho. Združeniu zasa CFLA vyplatila zvyšných 70 % (bez DPH). Poskytovateľ vzdelávacích služieb naopak vyfakturoval tieto služby združeniu vo výške 100 % spolu s DPH.

20. Združenie zrejme odvieďlo DPH uvedenú v jeho faktúrach a následne odpočítalo DPH uvedenú vo faktúrach spoločností, ktoré poskytovali vzdelávacie služby, od svojej daňovej povinnosti ako daň zaplatenú na vstupe. V dôsledku konštrukcie projektu MMP by združeniu musel vzniknúť nadmerný odpočet dane (DPH z 30 % mínus DPH zo 100 %).

21. V rámci kontroly prijala daňová správa v rokoch 2019 a 2021 celkovo osem rozhodnutí, ktorými bola združeniu za obdobie od januára do októbra 2018 dodatočne vyrubená DPH vo výške 87 299,37 eura spolu s úrokom z omeškania vo výške 7 707,52 eura a pokutou vo výške 611,96 eura.

Zároveň bolo zamietnuté vrátenie preplatku na DPH (myslí sa zrejme kompenzácia v rámci odpočítania dane) za mesiace júl, september, október, november a december 2018 a za mesiace február, marec, máj a december 2019 v celkovej výške 101 363,24 eura.

22. Daňová správa vo svojich rozhodnutiach uviedla, že podľa dekrétov Rady ministrov č. 617 a 365 môžu byť projekty realizované združením alebo správnym orgánom, ale nie spoločnosťou. Keďže združenie bolo založené na dosiahnutie cieľov uvedených v jeho stanovách, ktorých účelom nie je dosahovanie zisku, a keďže ani realizácia projektov nie je zameraná na dosahovanie zisku, projekty neboli realizované v rámci ekonomickej činnosti združenia. Združenie v praxi vykonávalo riadenie projektu a spravovalo tok platieb pomoci pochádzajúcej z prostriedkov Únie. Združenie samo neposkytovalo vzdelávacie služby; tieto služby poskytovali spoločnosti, ktoré mali uzatvorené zmluvy so združením. Združenie preto nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

23. Združenie sa naopak domnieva, že jeho štatút združenia nemá vplyv na jeho právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Uvádza, že je registrované ako platiteľ DPH a počas realizácie projektov poskytovalo vzdelávacie služby. Tvrdí, že vzdelávanie je činnosťou, ktorá podlieha DPH. Združenie bolo preto povinné vystaviť daňové faktúry a v dôsledku toho má právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

24. Rozsudkami Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko) sa vyhovel žalobe združenia podanej proti rozhodnutiam. Daňová správa podala proti týmto rozsudkom odvolanie.

IV. Prejudiciálne konanie

25. Všetky veci boli spojené na spoločné konanie na Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko). Tento súd prerušil konanie a Súdnu dvoru v prejudiciálnom konaní podľa článku 267 ZFEÚ predložil nasledujúce otázky:

1. Má sa článok 9 ods. 1 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že neziskové združenie, ktorého predmetom činnosti je realizácia programov štátnej pomoci financovaných z Európskeho fondu regionálneho rozvoja, sa má považovať za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť?
2. Má sa článok 28 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že združenie, ktoré v praxi neposkytuje vzdelávacie služby, 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 Európskeho fondu regionálneho rozvoja?
3. Je protihodnotou, ktorá podlieha zdaneniu, v súlade s článkom 73 [smernice o DPH] 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 Európskeho fondu regionálneho rozvoja?

26. Združenie, Lotyšsko a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku upustil od nariadenia pojednávania.

V. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

27. Združenie sa v konaní na vnútroštátnom súde bráni proti nepriznaniu práva na odpočítanie dane uvedenej vo faktúrach, ktoré mu vystavili spoločnosti, ktoré poskytovali vzdelávacie služby. Predpokladom odpočítania dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH okrem iného je, aby združenie bolo zdaniteľnou osobou a plnenia, za ktoré bola zaplatená DPH inej zdaniteľnej osobe, boli použité na účely jej zdaniteľných transakcií.

28. V tomto smere treba objasniť, kto poskytol komu akú službu za protihodnotu a kto ju od koho prijal. Na to sa vnútroštátny súd v konečnom dôsledku pýta v druhej otázke, ktorá sa týka článku 2 ods. 1 písm. c) s prihliadnutím na článok 28 smernice o DPH. Na túto otázku preto odpoviem najprv (pozri v tejto súvislosti časť B). Spolu s ňou možno odpovedať na tretiu otázku a objasniť, či príplatky, ktoré vypláca CFLA a ktoré pochádzajú z prostriedkov EFRR, tiež patria do základu dane zo služieb v rámci oboch projektov, ktoré združenie odpočítalo vo vzťahu k príjemcovi vzdelávacích služieb [pozri v tejto súvislosti časť B oddiel 1 písm. c) a časť B oddiel 2 písm. c)]. Ak združenie poskytovalo služby inej osobe, na to, aby sa považovalo za zdaniteľnú osobu, by k tomu muselo dôjsť v rámci *ekonomickej činnosti* (článok 9 ods. 1 smernice o DPH) (pozri v tejto súvislosti časť C).

29. Vnútroštátny súd pritom vychádza z implicitného predpokladu, že vzdelávacie služby – pokiaľ by boli zdaniteľné – tiež podliehajú dani a oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH (ktoré sa vzťahuje na odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu), resp. vnútroštátne ustanovenie, ktorým bolo toto ustanovenie prebraté, nie je relevantné. Bez informácií o skutkovom stave to v prejednávanej veci nemožno posúdiť. Aj moje skúmanie preto vychádza z tohto predpokladu.

B. O určení poskytovateľa a príjemcu služby a základu dane (druhá a tretia otázka)

30. Cieľom DPH ako všeobecnej spotrebnej dane je zdaníť platobnú schopnosť spotrebiteľa v podobe majetku, ktorý spotrebiteľ vynaloží na to, aby získal spotrebný úžitok.⁵ Preto sa vyžaduje, aby odberateľ získal spotrebný úžitok. To platí rovnako pre dodanie tovaru aj pre poskytovanie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH. Spotrebný úžitok, ktorý prichádza do úvahy v prejednávanej veci, spočíva vo vzdelávacích službách. Vzdelávanie nie je dodaním tovaru v zmysle článku 14, a preto je poskytovaním služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

31. Treba však objasniť, kto komu poskytol túto službu (vzdelávanie). To vyvoláva otázku, ako sa majú určiť poskytovateľ a príjemca, ak sa viaceré osoby podieľajú na „poskytovan[í] služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Pritom treba rozlišovať medzi oboma rôznymi projektmi (ITK a MMP).

⁵ Pozri najmä rozsudky z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23); z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú [zdaniteľná osoba] vybral[a] ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“), a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23 – „rozhodujúca je len povaha prevzatého záväzku: spoločný systém DPH sa uplatní na taký záväzok len vtedy, ak z neho vyplýva spotreba“).

1. Vzťahy týkajúce sa plnení v rámci projektu ITK

a) Indície na určenie poskytovateľa a príjemcu

32. Keďže cieľom DPH je zdaníť náklady príjemcu na spotrebný úžitok, za *príjemcu* v zásade možno *považovať* osobu, ktorá zaplatila za službu. Táto osoba totiž znáša zodpovedajúce náklady, lebo služba pre ňu predstavuje spotrebný úžitok, ktorý prijala. Príjemcu spravidla určujú zmluvné dojednania.

33. Súdny dvor napríklad výslovne uviedol, že na účely zistenia príjemcu zdaniteľného plnenia je potrebné určiť, kto je spojený právnym vzťahom, počas ktorého dochádza k výmene vzájomných plnení.⁶ Podľa názoru Súdneho dvora taký právny vzťah existuje už vtedy, keď medzi plnením a platbou existuje dostatočne priama súvislosť.⁷ Relevantné zmluvné dojednania pritom predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť, keďže zmluvná situácia obvykle odráža hospodársku a obchodnú realitu plnení.⁸

34. Platobný tok je však len jednou z indícií. Na to, aby mohlo byť poskytnutie služieb považované za vykonané „za protihodnotu“ v zmysle smernice o DPH, totiž nie je nevyhnutné, ako vyplýva aj z článku 73 tejto smernice, aby sa protihodnota za tieto služby získala priamo od ich príjemcu. Túto protihodnotu naopak môže zaplatiť aj tretia osoba.⁹ Ak teda poslucháč zaplatil za vzdelávacie služby len čiastočne a zvyšok zaplatila tretia osoba, neznamená to, že nemôže ísť o službu poskytnutú poslucháčovi.

35. V predmetnom prípade (projekt ITK) poslucháč najprv v plnej výške zaplatil za kurz združeniu. Následne CFLA vyplatila pomoc združeniu, ktoré ju ďalej poskytlo poslucháčovi. V tejto situácii je poslucháč príjemcom služby. Združenie zároveň uzavrelo zmluvu s poskytovateľom vzdelávacích služieb (školiťom) a zaplatilo mu za jeho služby. V tomto smere je príjemcom týchto služieb združenie.

36. Keďže podnikateľ poskytujúci plnenie v rámci právnych predpisov týkajúcich sa DPH vyberá daň na účet štátu,¹⁰ *za poskytovateľa* treba v zásade *považovať* osobu, ktorá získa protihodnotu. Len táto osoba totiž môže odviešť DPH, ktorá je súčasťou protihodnoty, štátu. Spravidla to tiež určujú zmluvné dojednania. V tejto súvislosti prichádzajú v prejednávanej veci do úvahy rovnako dvaja poskytovatelia. Po prvé školiteľ uzavrel zmluvu so združením a získal od neho odmenu za svoje služby. Po druhé združenie uzavrelo zmluvu s poslucháčom a získalo od neho odmenu za vzdelávacie služby.

⁶ Rozsudok z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 33). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, bod 40 a nasl.).

⁷ Rozsudky z 20. januára 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, bod 27); zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31); z 20. januára 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, bod 29), a z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39).

⁸ Rozsudok z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 66). Podobne už rozsudok z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43).

⁹ Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 40); z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34), a zo 7. októbra 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 56).

¹⁰ Pozri ustálenú judikatúru Súdneho dvora: rozsudky z 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, bod 31); z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31); z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

37. V rozpore s názorom, ktorý vyjadrila daňová správa, je irelevantné, že združenie neposkytovalo vzdelávacie služby samo, t. j. pomocou vlastného personálu, ale poverilo ich poskytovaním nezávislú tretiu osobu. Využitie subdodávateľa je v hospodárskom styku úplne obvyklé a vedie k plneniu subdodávateľa objednávateľovi, ktorý toto plnenie následne ďalej poskytne ako *vlastné* plnenie svojmu klientovi. Súdny dvor to už objasnil.¹¹

38. Rozhodujúce je, že subdodávateľ (v prejednávanej veci školiteľ) vo vzťahu k poslucháčovi neposkytoval svoje vzdelávacie služby vo vlastnom mene, ale ich poskytoval vo vzťahu k poslucháčovi v cudzom mene (v prejednávanej veci pod cudzím názvom) (konkrétne v mene združenia). V rámci projektu ITK existujú teda dve služby. Po prvé školiteľ poskytuje službu združeniu a po druhé združenie poskytuje službu poslucháčovi, ktorý za ňu v plnom rozsahu platí. Administratívny poplatok, ktorý dodatočne vyberá združenie, je „ziskovou maržou“ združenia v súvislosti so vzdelávacími službami nakupovanými od poskytovateľa služieb.

b) Odlíšenie od poskytovania služieb komisionárom

39. Vyššie uvedené indície na určenie poskytovateľa a príjemcu sú vždy relevantné vtedy, keď niekto koná vo vlastnom mene (na vlastný účet). Ak niekto koná v cudzom mene (na cudzí účet), ide o prípad zastúpenia, v ktorom právne následky znáša zastúpený. To zahŕňa tak zastupovanie pri právnom úkone na základe splnomocnenia, ako aj využitie subdodávateľa, ktorý koná v cudzom mene. Preto sa v tomto prípade (projekt ITK) vzdelávacie služby školiteľa pripisujú združeniu.

40. Článok 28 smernice o DPH v rámci projektu ITK nie je relevantný, lebo článok 28 smernice o DPH vychádza z konania poskytovateľa *vo vlastnom mene na cudzí účet*.¹² O také konanie nejde, lebo vzdelávacie služby poskytuje združenie vo vlastnom mene a na vlastný účet. Mandant (komitent), na ktorého účet sa služby nakupujú alebo predávajú, v tomto prípade nie je zrejmy.

c) Výška protihodnoty

41. Určenie výšky protihodnoty v prípade projektu ITK tiež nie je problematické, keďže náklady príjemcu vzdelávacích služieb voči združeniu sú stanovené rovnako jednoznačne ako náklady združenia voči poskytovateľovi týchto služieb. Pomoc, ktorú CFLA dodatočne vypláca združeniu a ktorá sa následne ďalej poskytuje poslucháčovi, nemá za následok zmenu výšky protihodnoty za oba druhy služieb, ale len zníženie ekonomickej záťaže poslucháča. Vyplatenie pomoci zo strany CFLA a jej následné poskytnutie poslucháčovi prostredníctvom združenia preto nemá nijaký vplyv na daňovú povinnosť združenia a jeho právo na odpočítanie dane.

¹¹ Rozsudok z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 34 a nasl.): distribútor telefónnych kariet poskytuje telekomunikačné služby, ktoré mu predtým obstaral telekomunikačný podnik (ako subdodávateľ). Rovnako rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, bod 39), a Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, bod 31).

¹² Pozri v tejto súvislosti napríklad judikatúru Súdneho dvora, v ktorej sa už zaoberal článkom 28: rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, bod 31 a nasl.); zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 85 a nasl.), a zo 14. júla 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 34 a nasl.).

2. *Vzťahy týkajúce sa plnení v rámci projektu MMP*

a) Indície na určenie poskytovateľa a príjemcu

42. Určenie poskytovateľa a príjemcu v rámci projektu MMP je trochu zložitejšie. V tomto prípade existuje zmluva medzi združením a školiteľom o poskytovaní vzdelávacích služieb poslucháčovi, za ktoré platí združenie. Okrem toho existuje trojstranná zmluva medzi združením, školiteľom a poslucháčom, podľa ktorej sa poslucháč podieľa na nákladoch do výšky 30 %. Obsah tejto zmluvy však nie je jasný. Podľa nákresu v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý slúži ako vysvetlenie, *školiteľ* údajne vystavil poslucháčovi faktúru na 30 % nákladov na jeho službu. V tretej otázke a vo vysvetlivkách, ktoré sa jej týkajú, sa naopak hovorí o tom, že združenie poslucháčovi vyfakturovalo 30 % nákladov na vzdelávacie služby, pričom si uplatnilo nárok na odpočítanie dane uvedenej vo faktúre vystavenej školiteľom (100 %). Preto budem nižšie vychádzať z toho, že školiteľ vystavil združeniu faktúru za vzdelávacie služby (100 %), ktorú združenie uhradilo z prostriedkov, ktoré získalo od poslucháča (30 %) a od CFLA (70 %).

43. Rozdiel oproti situácii, o ktorú ide v prípade projektu ITK, spočíva v tom, že je možné, že združenie vo vzťahu k poslucháčovi nevystupovalo ako poskytovateľ vzdelávacích služieb vo vlastnom mene, ale len ako organizátor realizácie vzdelávacieho projektu. Preto je predstaviteľné, že združenie vo vzťahu k poslucháčovi neposkytuje vzdelávacie služby, ale len služby spočívajúce v zariadení obchodnej záležitosti (organizovanie dotovaného vzdelávania), zatiaľ čo školiteľ vo vzťahu k združeniu poskytuje vzdelávacie služby. Možno si však tiež predstaviť, že školiteľ podobne ako v prípade projektu ITK poskytuje vzdelávacie služby vo vzťahu k poslucháčovi v mene (resp. pod názvom) združenia. V takom prípade sa analogicky uplatnia vyššie uvedené úvahy. Posúdenie konkrétnej zmluvnej konštrukcie je v konečnom dôsledku úlohou vnútroštátneho súdu.

44. Za predpokladu, že ide o zmluvu, podľa ktorej združenie vo vlastnom mene zabezpečuje len organizovanie dotovaného vzdelávania, je správne východisko, z ktorého vychádza daňová správa a vnútroštátny súd, že združenie neposkytuje žiadne vzdelávacie služby, ale služby spočívajúce v zariadení obchodnej záležitosti. V tomto prípade by však článok 28 smernice o DPH mohol ovplyvniť určenie príjemcu a obsah plnenia.

b) O existencii komisionálneho obchodu

45. Článok 28 smernice o DPH stanovuje, že „ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla“. Toto ustanovenie sa vzťahuje tak na prípad, keď komisionár nakúpi službu vo vlastnom mene na účet inej osoby, ako aj na prípad, keď takto predá službu.

46. Ako Súdny dvor správne zdôraznil v ustálenej judikatúre,¹³ toto posudzovanie komisionálneho obchodu na účely právnych predpisov týkajúcich sa DPH predstavuje právnu domnienku. Podľa tejto domnienky subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na účet ktorého koná, ktorý je komitentom, pred tým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníkovi.¹⁴

47. Ak teda združenie ako komisionár vo vlastnom mene, ale na účet školiteľa predalo vzdelávacie služby poslucháčovi (takzvaný komisionálny predaj), v takom prípade domnienka stanovená v článku 28 smernice o DPH vedie k tomu, že združenie namiesto zariadenia obchodnej záležitosti vo vzťahu k školiteľovi poskytuje vzdelávacie služby poslucháčovi, a to tie služby, ktoré predtým prijalo od školiteľa. Mení sa teda smer poskytovania plnenia a predmet plnenia.

48. Ak naopak združenie nakúpilo vzdelávacie služby ako komisionár vo vlastnom mene, ale na účet poslucháča (takzvaný komisionálny nákup), v takom prípade domnienka stanovená v článku 28 smernice o DPH vedie k tomu, že namiesto zariadenia obchodnej záležitosti vo vzťahu k poslucháčovi ide o poskytnutie služby, ktorá bola predtým prijatá od školiteľa. V tomto prípade sa mení len predmet plnenia.

49. Činnosť komisionára predstavuje vlastne službu spočívajúcu len v zariadení obchodnej záležitosti, za ktorú komisionár získa províziu. Z dôvodov týkajúcich sa DPH sa táto služba spočívajúca v zariadení obchodnej záležitosti však prekvalifikuje, takže sa posudzuje ako plnenie, ktoré sa má obstaráť (hlavné plnenie). To je rozhodujúce predovšetkým so zreteľom na oslobodenia od dane¹⁵ – tieto oslobodenia sa na základe toho vzťahujú aj na službu komisionára spočívajúcu v zariadení obchodnej záležitosti. V konečnom dôsledku sa touto domnienkou dosahuje rovnaké zaobchádzanie s priamymi obchodmi a komisionálnymi obchodmi.

50. Z článku 28 smernice o DPH však vyplýva, že musí existovať poverenie, na základe ktorého komisionár vystupuje na účet komitenta pri poskytovaní služieb.¹⁶ Medzi komisionárom a komitentom teda musí existovať dohoda,¹⁷ ktorej predmetom je udelenie dotknutého poverenia. Komitent sa preto v niektorých právnych poriadkoch označuje aj ako „mandant“. V prejednávanej veci nie je vylúčená žiadna z týchto dvoch možností, pričom vnútroštátnemu súdu prináleží konštatovať existenciu takej komisionárskej zmluvy.

c) Výška protihodnoty

51. Určenie protihodnoty v rámci projektu MMP je naopak menej problematické. Je pravda, že poslucháč znáša len 30 % nákladov, ktoré vynaložilo samotné združenie na nakúpené vzdelávacie služby. Aj keď združenie vystavilo len faktúru na týchto 30 % a odvieadlo DPH len z tejto sumy, článok 73 smernice o DPH stanovuje, že základ dane zahŕňa všetko, čo poskytovateľ získal od

¹³ Rozsudky z 21. januára 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, bod 43); z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, body 49 a 50); z 19. decembra 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, body 37 a 38); zo 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, bod 49); zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, body 85, 86 a 88), a zo 14. júla 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

¹⁴ Rozsudky zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86), a zo 14. júla 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

¹⁵ Pozri výslovne rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36).

¹⁶ Pozri rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

¹⁷ Rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, bod 32), a z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 52).

odberateľa (v prejednávanej veci od poslucháča vo výške 30 %) „alebo od tretej strany“. Článok 73 smernice o DPH navyše stanovuje, že sa to týka aj dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.

52. Ak sa platba tretej osoby (v prejednávanej veci CFLA) týka konkrétnej služby pre konkrétneho príjemcu (v prejednávanej veci poslucháča), v takom prípade je táto suma nesporne súčasťou základu dane z tejto služby.¹⁸

53. Ako Komisia a Lotyšsko zhodne uvádzajú, zdá sa, že v prejednávanej veci ide o taký prípad. Pomoc, ktorú CFLA vypláca združeniu a ktorú si združenie ponechá, keď a na základe toho, že poskytne príslušnú službu vo vzťahu k poslucháčovi, sa priamo týka konkrétnych vzdelávacích služieb. Je teda súčasťou protihodnoty za služby poskytnuté vo vzťahu k poslucháčovi, a preto je tiež súčasťou základu dane. Táto platba má teda v tomto prípade (v rámci projektu MMP) tiež vplyv na daňovú povinnosť združenia.

3. Predbežný záver

54. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH nevyžaduje, aby poskytovateľ poskytoval službu výlučne osobne. Môže využiť ako subdodávateľa aj nezávislú tretiu osobu, ktorá poskytne službu v jeho mene, resp. pod jeho názvom. Pokiaľ existuje zmluva, podľa ktorej sa služba nakupuje alebo predáva vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, uplatní sa článok 28 smernice o DPH. Týmto článkom sa mení predmet plnenia a v prípade komisionálneho predaja aj smer poskytovania plnenia. Dotácie, ktoré fond vyplatí za konkrétnu službu poskytovateľovi, sú pritom ako platba tretej strany, ktorú získa poskytovateľ za túto službu, podľa článku 73 smernice o DPH súčasťou základu dane.

C. Pojem ekonomická činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH (prvá otázka)

55. Na to, aby sa združenie, ktoré ako neziskové združenie nesmie dosahovať zisk, malo považovať za zdaniteľnú osobu, sa vyžaduje, aby svojimi vzdelávacími službami v rámci oboch projektov vykonávalo ekonomickú činnosť. Len v takom prípade by mohlo mať právo na odpočítanie dane. Podľa článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH zahŕňa pojem „ekonomická činnosť“ každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání a povolání, ktoré sú rovnocenné týmto povolaniam.

56. Podľa judikatúry Súdneho dvora táto formulácia svedčí o tom, že pojem „ekonomická činnosť“ je koncipovaný široko, a poukazuje na objektívnu povahu tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje ako taká nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov.¹⁹ Z tejto judikatúry ďalej vyplýva, že na účely určenia, či sa poskytnutie služby vykonáva za odmenu, a preto ju treba považovať za ekonomickú činnosť, treba zanalyzovať *všetky podmienky*, za ktorých bola uskutočnená.²⁰

¹⁸ Súdny dvor sa v tomto zmysle už tiež vyjadril v rozsudku z 13. júna 2002, *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369, bod 23 a nasl.).

¹⁹ Rozsudok z 15. apríla 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 47). Podobne rozsudok z 25. februára 2021, *Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva)* (C-604/19, EU:C:2021:132, bod 69). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 16. septembra 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti)* (C-312/19, EU:C:2020:711, bod 39).

²⁰ Rozsudky z 15. apríla 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 48), a z 12. mája 2016, *Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, bod 29). Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. júla 2012, *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 34), a z 26. septembra 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, bod 27).

57. Potvrďzuje to znenie článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Ekonomická činnosť, ktorá vedie k tomu, že určitá osoba sa považuje za zdaniteľnú osobu, je v ňom opísaná rôznymi konkrétnymi povolaniami a povolaniami, „[ktoré sú rovnocenné týmto povolaniam]“, ktorých činnosti sa považujú za ekonomickú činnosť.

1. O typologickom prístupe

58. Vzhľadom na ťažkosti spojené s presným vymedzením ekonomickej činnosti je pochopiteľné, že smernica o DPH používa ako pomôcku pri konkretizácii pojmu zdaniteľná osoba a ekonomickej činnosti, ktorá je tento účel nevyhnutná, opis nevyhnutnej ekonomickej činnosti pomocou typických povolaní („výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby“, resp. „ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní a povolaní, ktoré sú rovnocenné týmto povolaniam.“).

59. Taký typologický opis je na rozdiel od abstraktného pojmu prístupnejší.²¹ Príslušnosť k určitému typu sa nemusí určiť na základe logicko-abstraktného priradenia, ale možno ju stanoviť aj na základe stupňa podobnosti s predlohou (vzorom). Toto porovnanie si v jednotlivom prípade vyžaduje posúdenie všetkých okolností, pri ktorom sa zohľadní mienka účastníkov trhu.

60. V tejto súvislosti môže byť podľa doterajšej judikatúry Súdneho dvora relevantné, či je výška platby určená podľa riadne stanovených kritérií, ktoré zaručujú, že bude postačovať na pokrytie nákladov na prevádzku poskytovateľa.²² Relevantná môže byť aj výška príjmov, ako aj iné skutočnosti, ako je počet zákazníkov.²³ Samotná okolnosť, že každé individuálne posudzované poskytovanie služieb nie je odmeňované na úrovni zodpovedajúcej vynaloženým nákladom, však nemôže stačiť na preukázanie toho, že činnosť ako celok nie je odmeňovaná podľa kritérií zaručujúcich pokrytie prevádzkových nákladov poskytovateľa.²⁴ V neprospech ekonomickej činnosti však svedčí, ak príspevky platené príjmi z služieb pokrývajú len malú časť celkových prevádzkových nákladov vynaložených poskytovateľmi.²⁵

61. Súdny dvor nedávno ďalej rozpracoval tento typologický prístup, a to napríklad vo svojom rozhodnutí týkajúcom sa ekonomickej činnosti dozornej rady. Rozhodol, že dozorná rada nevykonávala ekonomickú činnosť, lebo situácia člena dozornej rady bola v konkrétnom prípade na rozdiel od situácie zdaniteľnej osoby charakterizovaná absenciou akéhokoľvek hospodárskeho rizika vyplývajúceho z vykonávanej činnosti. Táto dozorná rada „na rozdiel od podnikateľa... nevytvára[la] podstatný vplyv ani na svoje príjmy, ani na svoje výdavky“.²⁶

²¹ Pozri v tejto súvislosti podrobnejšie návrhy, ktoré som predniesla vo veci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

²² Rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49). Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38 a tam citovaná judikatúra).

²³ Rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49). Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, bod 31); z 19. júla 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 38), a z 26. septembra 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, bod 29).

²⁴ Rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 51).

²⁵ Rozsudky z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, bod 33), a z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50). Je to zdôraznené aj v rozsudku z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 52).

²⁶ Rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – Činnosť člena dozornej rady) (C-420/18, EU:C:2019:490, bod 42).

62. Tento prístup bol nedávno úplne jednoznačne vyjadrený v oboch rozhodnutiach vo veciach Gmina O. a Gmina L. V nich Súdny dvor správne uviedol, že 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 pôsobiaceho v dotknutej oblasti.²⁷

2. O neexistencii zámeru dosahovať zisk

63. Domnievam sa, že tento prístup – ako som už uviedla predtým²⁸ – je jediným použiteľným prístupom, pomocou ktorého možno v hraničných prípadoch rozhodnúť, či dotknutá osoba vykonáva alebo nevykonáva ekonomickú činnosť. Pre tento prístup však nie je rozhodujúce jediné kritérium, ako je napríklad neexistencia krytia nákladov alebo len krátkodobá či dokonca jednorazová činnosť. Podnik, ktorý niekoľko rokov dosahuje straty (či už zo strategických dôvodov, alebo v dôsledku nepriaznivých trhových podmienok), je naďalej nesporne zdaniteľnou osobou. To platí rovnako pre podnik, ktorý uskutoční v hospodárskom styku jediný obchod (takzvané projektové spoločnosti) a pritom dosiahne obrat v značnom rozsahu.

64. Dĺžka trvania činnosti je len jedným z mnohých aspektov. To isté platí pre neexistenciu krytia nákladov pri výpočte cien. To sa často prehliada. Už zo znenia článku 9 ods. 1 smernice o DPH však vyplýva, že zámer dosahovať zisk je nepodstatný. Podľa tohto ustanovenia je totiž zdaniteľná osoba každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc *od výsledkov tejto činnosti*.

65. Z toho vyplýva, že je úplne irelevantné, ak združenie podľa vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa neziskových organizácií v konkrétnom prípade nesmie dosahovať zisk. To nevyklučuje ekonomickú činnosť. To isté platí pre iné stratové, dokonca trvale stratové činnosti, ktoré sa častejšie vyskytujú práve v prípade neziskových organizácií.

66. Potvrďuje to článok 98 ods. 2 v spojení s bodom 15 prílohy III smernice o DPH v znení, ktoré platilo v tom čase,²⁹ a tiež v znení platnom v súčasnosti³⁰. Podľa týchto ustanovení môžu členské štáty priznať zníženú sadzbu pre služby poskytované neziskovými organizáciami. Keďže neexistencia zámeru dosahovať zisk je podstatným znakom neziskovej činnosti, tvorca smernice zjavne vychádzal z toho, že aj také organizácie môžu byť ekonomicky činné. V opačnom prípade by nemalo zmysel stanoviť pre tieto transakcie zníženú sadzbu. Neexistencia zámeru dosahovať zisk – to isté platí pre neexistenciu krytia nákladov – preto v súlade s názorom Komisie ako taká nevyklučuje, že dotknutá osoba je ekonomicky činná, teda že ju treba považovať za zdaniteľnú osobu.

²⁷ Rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, bod 43), a Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, bod 35), pričom v oboch sa odkazuje na rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, bod 29).

²⁸ Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veciach Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (DPH – Člen predstavenstva) (C-288/22, EU:C:2023:590, bod 22), Gmina O. (C-612/21, EU:C:2022:874, bod 48 a nasl.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-616/21, EU:C:2022:875, bod 63 a nasl.) a Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

²⁹ Až do zmeny v apríli 2022 znel bod 15 prílohy III takto: „dodanie tovaru a poskytnutie služieb zo strany organizácií, ktoré členské štáty uznávajú ako sociálne prospešné a ktoré vykonávajú neziskovú činnosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia, ak tieto transakcie nie sú oslobodené od dane podľa článkov 132, 135 a 136“.

³⁰ V súčasnosti má bod 15 prílohy III toto znenie: „dodanie tovaru a poskytovanie služieb organizáciami pôsobiacimi v oblasti sociálnej starostlivosti alebo sociálneho zabezpečenia, v zmysle ich vymedzenia a uznávania členskými štátmi ako zaoberajúcimi sa sociálnym blahobytom, pokiaľ tieto transakcie nie sú oslobodené od dane podľa článkov 132, 135 a 136“.

3. O porovnaní spôsobu vykonávania činnosti

67. Ak však výsledky a účel ekonomickej činnosti nie sú dôležité, rozhodujúcim kritériom je spôsob, akým sa vykonáva predmetná činnosť. Pri porovnávaní posudzovaní v rámci typologického prístupu nie je dôležité, či sa vyžadujú porovnateľné ceny ako v prípade typických podnikov, ale skôr to, či je výkon činnosti (najmä spôsob jej vykonávania) porovnateľný s typickou skupinou povolání, ktorej sa v tomto smere konkuruje. Spôsob cenotvorby v tomto smere nemá veľkú výpovednú hodnotu a možno ho posudzovať nanajvýš ako jeden z mnohých aspektov.

68. Združenie, ktoré raz ročne usporiada burzu koláčov, na ktorej sa predávajú koláče, ktoré upiekli jeho členovia, je sotva zdaniteľnou osobou v zmysle právnych predpisov týkajúcich sa DPH. Inak to je v prípade, ak združenie prevádzkuje vlastnú pekáreň a každý týždeň usporiada burzu koláčov. V poslednom uvedenom prípade je totiž činnosť združenia (so zámerom dosahovať zisk alebo bez neho) porovnateľná s činnosťou bežného predajcu koláčov.

69. Ak sa teraz činnosť združenia v prejednávanej veci posúdi ako celok a porovná s typickou zdaniteľnou osobou v porovnateľnej situácii (v prejednávanej veci s typickým podnikom, ktorý organizuje, resp. poskytuje vzdelávacie služby), vyjde najavo viac podobností než rozdielov.

70. Združenie konkrétne vyvíja vlastnú aktivitu (iniciatívu) na realizáciu vzdelávacích projektov, ktoré podporuje CFLA. Predkladá návrhy projektov, vyhľadáva zodpovedajúce vzdelávacie spoločnosti, od ktorých nakupuje vzdelávacie služby, a zodpovedajúcich poslucháčov, ktorí za tieto služby (aspoň čiastočne) platia. To, či títo poslucháči zaplatia úplnú cenu, resp. či združenie nájde ďalších „klientov“, závisí od kvality vzdelávania. Združenie teda znáša určité hospodárske riziko. Výpočet nákladov je tiež podľa všetkého orientovaný na všeobecné pokrytie nákladov, ak sa v projekte ITK dodatočne vyberá administratívny poplatok. To, že tento poplatok sa v prípade projektu MMP zrejme neplatí, je v tomto smere irelevantné, lebo prinajmenšom vstupné náklady sa refinancujú do výšky 100 %. Ako bolo uvedené, skutočné pokrytie nákladov je tak či tak len jednou z viacerých indícií v rámci celkového posúdenia.

71. Združenie aktívne vyhľadáva projekty, resp. klientov, ako aj subdodávateľov podľa vlastných kritérií a zjavne má aj vlastný (alebo od tretích osôb získaný) personál na organizovanie svojich projektov. Navonok vystupuje ako poskytovateľ vzdelávacích služieb, resp. ako ich príjemca. K tomu dochádza plánovane na trhu a za protihodnotu. Združenie preto konkuruje ktorémukoľvek inému poskytovateľovi vzdelávacích služieb.

72. Tiež neexistuje neistota, pokiaľ ide o financovanie, a to aj pri zahrnutí dotácií pochádzajúcich z EFRR. Aj keď 70 % platí EFRR, resp. CFLA, je to vopred stanovené, pričom táto suma sa až po získaní dotácie čiastočne ďalej poskytne príjemcovi. Nie je to ani zďaleka porovnateľné so situáciou, v ktorej sa nachádzali obce vo veciach Gmina L. a Gmina O.³¹, ako to aj združenie podrobne uvádza vo svojich pripomienkach. Každá typická zdaniteľná osoba by postupovala týmto alebo porovnateľným spôsobom, ak sa nezohľadní zámer dosahovať zisk. Tento zámer však – ako bolo uvedené vyššie (bod 63 a nasl.) – v oblasti právnych predpisov týkajúcich sa DPH nie je nevyhnutný. Pre zdanenie nákladov konečného spotrebiteľa je irelevantné, či poskytovateľ koná so zámerom dosahovať zisk alebo bez neho. Na základe typologického prístupu treba združenie v prejednávanej veci považovať za zdaniteľnú osobu podľa článku 9 smernice o DPH.

³¹ Rozsudky z 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280), a Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279).

73. Na tomto závere nemôže nič zmeniť námietka daňovej správy založená na vnútroštátnom práve, že podľa vnútroštátnych dekrétov môže projekty realizovať len orgán priamej správy alebo združenie, a preto je ekonomická činnosť vylúčená. Po prvé aj orgán (presnejšie zriaďovateľ orgánu) môže vykonávať ekonomickú činnosť, ako to vyplýva z článku 13 smernice o DPH. Po druhé vnútroštátne právo nemôže predpísať, kedy sa združenie, ktoré je ekonomicky činné, má a kedy nemá považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle práva Únie. To naopak vyplýva zo smernice o DPH. Okrem toho v samotnom vnútroštátnom práve sa uvádza, že aj neziskové združenie môže vykonávať ekonomickú činnosť. Napokon právna forma poskytovateľa v zásade nemôže mať nijaký vplyv na zdanenie spotrebiteľa. Jeho finančné náklady – ktoré sa majú zdať – sú úplne nezávislé od právnej formy poskytovateľa.

4. *Predbežný záver*

74. Článok 9 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH sa má preto vykladať v tom zmysle, že v rámci celkového posúdenia vyžaduje porovnanie konkrétnej činnosti s činnosťou typickej zdaniteľnej osoby patriacej do predmetnej skupiny povolání (v prejednávanej veci poskytovateľa vzdelávacích služieb). V dôsledku vyššie opísaných okolností v prejednávanom prípade neexistujú žiadne pochybnosti o samostatnej ekonomickej činnosti združenia.

VI. Návrh

75. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko), takto:

1. Článok 9 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v rámci celkového posúdenia vyžaduje porovnanie konkrétnej činnosti s činnosťou typickej zdaniteľnej osoby patriacej do predmetnej skupiny povolání (v prejednávanej veci poskytovateľa vzdelávacích služieb). V dôsledku porovnateľného spôsobu poskytovania vzdelávacích služieb v konkrétnom prípade neexistujú žiadne pochybnosti o samostatnej ekonomickej činnosti.
2. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH nevyžaduje, aby poskytovateľ poskytoval službu výlučne osobne. Môže využiť ako subdodávateľa aj nezávislú tretiu osobu, ktorá poskytne službu v jeho mene, resp. pod jeho názvom. Pokiaľ existuje zmluva, podľa ktorej sa služba nakupuje alebo predáva vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, uplatní sa článok 28 smernice o DPH, ktorým sa mení predmet plnenia komisionára a v prípade komisionálneho predaja aj smer poskytovania tohto plnenia.
3. Dotácie, ktoré fond vyplatí za konkrétnu službu určitým poskytovateľom, sú ako platba tretej strany, ktorú získa poskytovateľ za túto službu, podľa článku 73 smernice o DPH súčasťou základu dane.