



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 7. marca 2024¹

Zadeva C-87/23

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčno pravo – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Členi 2, 9, 28 in 73 – Storitve za plačilo – Pojem davčnega zavezanca – Ekonomska dejavnost – Tipološka obravnava – Neprofitno društvo, ki organizira in izvaja projekte usposabljanja, ki jih financira Evropski sklad za regionalni razvoj (ESRR) – Opravljanje storitev usposabljanja z vključitvijo podizvajalcev – Vključitev zneska subvencij v davčno osnovo“

I. Uvod

1. Na podlagi prava o DDV se obdavčijo samo transakcije, pri katerih davčni zavezanec (z dobavo ali opravljanjem storitev) nekomu zagotovi potrošno dobrino. Če oseba, ki ni davčni zavezanec (na primer fizična oseba), opravi storitev za drugo osebo, to zato ni obdavčljivo, tudi če jo opravi za plačilo. Enako velja za odbitek. Pravico do odbitka ima samo davčni zavezanec in tudi ta le, če je transakcijo prejel od drugega davčnega zavezanca.

2. Zato je določitev davčnega zavezanca odločilna. Sodišče je v zvezi s tem pri odločitvi, ali je treba občino² ali nadzorni organ pravne osebe³ šteti za davčnega zavezanca, pred kratkim izbralo tipološki pristop. Ta pristop je posebej pomemben tudi v obravnavani zadevi.

3. V obravnavanem primeru je namreč neprofitno društvo, ki v skladu z nacionalnim zakonom ne sme ustvarjati dobička, organiziralo oziroma izvedlo storitve usposabljanja, ki so se sofinancirale s subvencijami. Ker to društvo kot nosilec projekta ni imelo ustreznih izvajalcev usposabljanja, je v projekt vključilo tretja podjetja. Plačilo udeležencev usposabljanja je obravnavalo kot plačilo za obdavčljivo dobavo storitev, plačalo je ustrezni davek, na podlagi računov tretjih oseb pa je

¹ Jezik izvirmika: nemščina.

² Sodbi z dne 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, točka 43), in Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, točka 35).

³ Sodba z dne 21. decembra 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (DDV – Član upravnega odbora) (C-288/22, EU:C:2023:1024, točka 50 in točka 52 in naslednje, v kateri se je upravni odbor nazadnje primerjalo s tipičnim podjetnikom, ki nosi poslovno tveganje in prevzema poslovno pobudo), še bolj jasna je sodba z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost kot član nadzornega sveta) (C-420/18, EU:C:2019:490, točka 42).

uvēljavljalo odbitek. Finančna uprava ne priznava tega odbitka, ker naj ne bi šlo za ekonomsko dejavnost. Društvo naj po zakonu ne bi smelo ustvarjati dobička in naj tudi ne bi samo opravilo storitev usposabljanja. Ker lahko v skladu s pravom, ki se uporablja, take projekte izvajajo samo neprofitne organizacije ali organi, ne pa podjetja, naj taka organizacija projektov *per se* ne bi mogla pomeniti ekonomske dejavnosti.

4. Sodišče lahko v obravnavanem primeru na podlagi tipološke obravnave podrobneje pojasni merila za presojo ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca. Pri tem bi moralo pojasniti, da nepokrivanje stroškov ali nepridobitni namen niso ovira oziroma v okviru celovite presoje pomenijo kvečjemu en vidik, sami po sebi pa ne zadostujejo za zavrnitev statusa davčnega zavezanca.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁴ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

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

6. Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

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

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

7. Člen 28 Direktive o DDV se nanaša na komisionarja za storitve in določa:

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

8. Člen 73 Direktive o DDV ureja davčno osnovo:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

⁴ Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, ki se je uporabljala v spornih letih 2018 in 2019; v tem smislu je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2019/475/EU z dne 18. februarja 2019 (UL 2019, L 83, str. 42).

9. Člen 168(a) Direktive o DDV se nanaša na pravico do odbitka in določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; [...]“

B. Latvijsko pravo

10. Latvija je Direktivo o DDV v latvijsko pravo prenesla s Pievienotās vērtības nodokļa likums (zakon o DDV, v nadaljevanju: zakon o DDV) (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, št. 197), ki je bil sprejet 29. novembra 2012.

11. Za neprofitna društva je poleg tega upošteven Biedrību un nodibinājumu likums (zakon o družtvih in ustanovah), ki je bil sprejet 30. oktobra 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, št. 161).

12. V skladu s členom 2(1) tega zakona so društva prostovoljna združenja oseb, ustanovljena za uresničevanje namenov, določenih v njihovih statutih, pri čemer morajo biti ti nameni nepridobitni. Vendar imajo društva in ustanove v skladu s členom 7(1) tega zakona za uresničevanje namenov društva oziroma ustanove pravico opravljati pomožno ekonomsko dejavnost, povezano z ohranjanjem in uporabo njihovega premoženja, ter drugo ekonomsko dejavnost.

III. Dejansko stanje

13. Leta 2016 je bilo društvu Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (v nadaljevanju: združenje) oddano naročilo izvedbe dveh projektov, financiranih iz sredstev Unije (in sicer iz Evropskega sklada za regionalni razvoj, v nadaljevanju: ESRR). Pri tem gre za usposabljanje strokovnjakov informacijske in komunikacijske tehnologije za spodbujanje inovacij in razvoj industrije (v nadaljevanju: projekt IKT) in za usposabljanje v malih in mikro podjetjih za razvoj inovacij in digitalnih tehnologij v Latviji (v nadaljevanju: projekt MMP). Kot izhaja iz vprašanj za predhodno odločanje, je združenje neprofitna organizacija, ki nima pridobitnega namena.

14. Združenje je za oba projekta sklenilo ustrezno izvajalsko pogodbo s Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (osrednja agencija za financiranje in javna naročila, v nadaljevanju: CFLA). Za oba projekta obstajajo izvedbena pravila javnega prava (odredbi sveta ministrov št. 617 in št. 365). V skladu s tema odredbama lahko predlog projekta vloži le združenje ali organ neposrednega upravljanja.

15. V okviru projekta IKT se odobri financiranje (v nadaljevanju: tudi: pomoč) za usposabljanje zaposlenih v podjetjih s področij, navedenih v prilogi k odredbi. Izvajalec storitev je pravna ali fizična oseba, ki izpolnjuje zahteve iz odredbe. Prejemnik sredstev za izvedbo projekta nabavi potrebno blago in storitve v skladu z zakonodajo o postopkih oddaje javnih naročil. Pomoč se dodeli v obliki subvencije.

16. V okviru projekta MMP se financira usposabljanje, ki je potrebno za vključitev proizvodnih, procesnih, trženjskih ali organizacijskih inovacij v podjetje. Prejemnik sredstev za izvedbo upravičenih projektov, navedenih v odredbi, sodeluje z zunanjimi izvajalci storitev usposabljanja. V okviru ukrepa se pomoč končnim upravičencem (prejemniku usposabljanja, imenovanemu tudi udeleženec usposabljanja) dodeli v obliki subvencije. Subvencija se dodeli posredno, z opravljanjem storitev usposabljanja (v nadaljevanju: storitve usposabljanja). Prejemnik sredstev posreduje pomoč končnim upravičencem.

17. Združenje je v okviru projekta IKT za opravljanje storitev usposabljanja sklenilo več pogodb s podjetji. V pogodbah je določeno, da združenje podjetju, ki opravlja te storitve, plača, ko mu prejemniki usposabljanja najprej v celoti plačajo izvedeno usposabljanje, ko je predložena potrebna projektna dokumentacija ter ko je podpisan zapisnik o prevzemu in izročitvi. Združenje je glede tega sklenilo tudi pogodbe s prejemniki storitev usposabljanja. V teh pogodbah se prejemnik teh storitev zavezuje, da bo združenju najprej plačal stroške usposabljanja in DDV v skladu z računi, ki jih bo izdalo. Prejemnik usposabljanja se v nekaterih primerih v pogodbi zavezuje, da bo združenju plačal tudi „provizijo za upravljanje“ v višini 5 % ali 10 % zneska dodeljene pomoči skupaj z DDV. Združenje pa se zavezuje, da bo prejemniku usposabljanja nakazalo znesek pomoči iz odločbe o odobritvi državne pomoči v desetih dneh po prejemu tega zneska od CFLA.

18. Glede na pogodbe, ki so v spisu, in pojasnila združenja je združenje pri projektu IKT prejemnikom usposabljanja izstavilo račune za ustrezna usposabljanja skupaj z DDV in jih v obračunih DDV uveljavljalo kot obdavčene transakcije. Prejemniki so združenju plačali. Po koncu usposabljanja je izvajalec usposabljanja združenju izstavil račun za celotno vrednost opravljenih storitev usposabljanja, vključno z DDV, ki ga je združenje plačalo in uveljavljalo kot vstopni DDV. Po koncu projekta je združenje prejemnikom teh storitev, odvisno od višine pomoči, nakazalo sredstva, prejeta od CFLA, in jim po potrebi izdalo tudi račun za upravljanje projekta IKT v višini od 5 % do 10 % zneska pomoči.

19. Projekt MMP pa je strukturiran drugače. Po eni strani je združenje kot pri projektu IKT za opravljanje storitev usposabljanja za mala in mikro podjetja sklenilo pogodbo s podjetjem. V tej pogodbi je prav tako določeno, da združenje izbranemu podjetju za opravljene storitve plača na podlagi računov, ki jih bo izdalo, ki bodo vključevali tudi DDV. Po drugi strani pa je bila sklenjena še ena, tristranska pogodba med združenjem, izvajalcem storitev usposabljanja in podjetjem, ki je prejemnik teh storitev. V tej pogodbi se je prejemnik usposabljanja zavezal, da bo sorazmerno (30-odstotno) financiral storitev usposabljanja. Vendar ni jasno, kdo je obračunaval to sorazmerno financiranje in kako natančno se je to financiranje izvajalo. Zdi se, da je združenje teh 30 % skupaj z DDV obračunalo prejemniku in jih prejelo od njega. CFLA je združenju izplačala preostalih 70 % (brez DDV). Izvajalec storitev usposabljanja pa mu je te storitve zaračunal v višini 100 % skupaj z DDV.

20. Združenje je kot kaže plačalo DDV, ki je bil izkazan na njegovih računih, nato pa DDV, ki je bil izkazan na računih podjetij, ki so opravila storitve usposabljanja, kot vstopni DDV odštelo od svoje davčne obveznosti. Združenje bi moralo imeti zaradi strukture projekta MMP presežek DDV (DDV od 30 % minus DDV od 100 %).

21. Finančna uprava je v okviru davčnega nadzora v letih 2019 in 2021 izdala skupno osem odločb, s katerimi je združenju za obdobje od januarja do oktobra 2018 naknadno odmerila DDV v višini 87.299,37 EUR, skupaj z zamudnimi obrestmi v višini 7.707,52 EUR, in globo v višini 611,96 EUR.

Hkrati pa mu je zavrnila vračilo presežka DDV (mišljeno je plačilo v okviru odbitka) za mesece julij, september, oktober, november in december 2018 ter za mesece februar, marec, maj in december 2019 v skupnem znesku 101.363,24 EUR.

22. V svojih odločbah je poudarila, da lahko v skladu z odredbama sveta ministrov št. 617 in št. 365 projekte izvaja združenje ali organ upravljanja, ne pa podjetje. Ker naj bi bilo združenje ustanovljeno za uresničevanje ciljev, določenih v njegovem statutu, ki naj bi bili neprofitni, in ker naj se tudi projekti ne bi izvajali zaradi ustvarjanja dobička, naj projekti ne bi bili izvedeni v okviru ekonomske dejavnosti združenja. Združenje naj bi v praksi vodilo projekte in upravljalo denarne tokove pomoči iz sredstev Unije. Storitve usposabljanja naj ne bi opravljalo; te naj bi opravljala podjetja, ki so bila pogodbeno povezana z njim. Zato naj ne bi imelo pravice do odbitka.

23. Združenje, nasprotno, meni, da njegov status združenja ne vpliva na njegovo pravico do odbitka. Združenje naj bi bilo registrirano kot zavezanec za DDV in naj bi med izvajanjem projektov opravljalo storitve usposabljanja. Usposabljanje naj bi bila transakcija, ki je predmet DDV. Zato naj bi bilo zavezano izdajati račune z izkazanim davkom in naj bi bilo tako upravičeno do odbitka.

24. Administrativā rajona tiesa (upravno sodišče prve stopnje, Latvija) je s sodbami ugodilo tožbi, ki jo je združenje vložilo zoper odločbe finančne uprave. Finančna uprava pa je zoper te sodbe vložila pritožbo.

IV. Postopek za sprejetje predhodne odločbe

25. Vse zadeve so bile združene zgolj v en postopek, ki poteka pred Administrativā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija). To sodišče je prekinilo postopek in Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba neprofitno organizacijo, katere dejavnost je izvajanje programov državnih pomoči, ki jih financira Evropski sklad za regionalni razvoj, šteti za davčnega zavezanca, ki opravlja ekonomsko dejavnost?
2. Ali je treba člen 28 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba združenje, ki v praksi ne opravlja storitev usposabljanja, kljub temu obravnavati kot izvajalca storitve, če so bile storitve naročene pri drugem gospodarskem subjektu, da bi se omogočilo izvajanje projekta državne pomoči, ki ga financira Evropski sklad za regionalni razvoj?
3. Če ponudnik storitve od prejemnika storitve prejme le delno plačilo za opravljeno storitev (30 %), preostala vrednost storitve pa se poravna v obliki plačila pomoči iz Evropskega sklada za regionalni razvoj, ali je davčna osnova v skladu s členom 73 Direktive o DDV skupni znesek, ki ga ponudnik storitve prejme od prejemnika storitve in od tretje osebe v obliki izplačila pomoči?

26. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili združenje, Latvija in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se ustna obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje

27. Združenje v postopku pred nacionalnim sodiščem izpodbija zavrnitev odbitka DDV na podlagi računov, ki so mu jih izstavila podjetja, ki so opravila storitve usposabljanja. Pogoji za odbitek na podlagi člena 168(a) Direktive o DDV je med drugim, da je združenje davčni zavezanec in da so se storitve, za katere je bil drugemu plačan DDV, uporabile za namene njegovih obdavčenih transakcij.

28. Zato je treba pojasniti, kdo je za koga opravil in od koga prejel katero storitev za plačilo. Predložitveno sodišče po tem v bistvu sprašuje z drugim vprašanjem, ki se nanaša na člen 2(1)(c) ob upoštevanju člena 28 Direktive o DDV. Zato bom na to vprašanje odgovorila najprej (v zvezi s tem pod B.). S tem bo mogoče hkrati odgovoriti na tretje vprašanje in pojasniti, ali je treba subvencije, ki jih je CFLA izplačala iz sredstev ESRR, prav tako vključiti v davčno osnovo za storitve iz obeh projektov, ki jih je združenje obračunalo prejemniku storitve usposabljanja (v zvezi s tem pod B.1.c in B.2.c). Če je združenje opravilo storitve za drugo osebo, bi jih moralo za to, da se ga lahko šteje za davčnega zavezanca (v zvezi s tem pod C.), opraviti v okviru *ekonomske dejavnosti* (člen 9(1) Direktive o DDV).

29. Predložitveno sodišče pri tem izhaja iz neizrečene predpostavke, da so storitve usposabljanja – če bi se izkazalo, da so obdavčljive – tudi predmet DDV in da oprostitev iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV (ta zajema tudi poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo) oziroma njena ustreznica na podlagi prenosa v nacionalno pravo ni upoštevana. Tega, ker ni dejanskih navedb v zvezi s tem, v obravnavanem primeru ni mogoče presoditi. Zato tudi moja preučitev temelji na tej predpostavki.

B. Določitev izvajalca in prejemnika storitve ter davčne osnove (drugo in tretje vprašanje)

30. Namen DDV kot splošnega davka na potrošnjo je obdavčiti zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi.⁵ Zato mora prejemnik storitve prejeti potrošno korist. To velja tako za dobavo blaga kot za opravljanje storitev v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV. V obravnavanem primeru je upoštevana potrošna korist storitev usposabljanja. Usposabljanje ni dobava blaga v smislu člena 14 in je torej opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV.

31. Vendar je treba pojasniti, kdo je za koga opravil to storitev (usposabljanje). To pa odpira vprašanje, kako je treba določiti izvajalca in prejemnika storitve, kadar pri opravljanju „storitve [...] za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV sodeluje več oseb. Pri tem je treba razlikovati med obema različnima projektoma (IKT in MMP).

⁵ Glej na primer sodbe z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 23); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23 – „Upoštevati je treba le naravo sprejete zaveze, kar pomeni, da mora taka zaveza, da spada v skupni sistem DDV, vključevati potrošnjo“).

1. Storitvena razmerja v okviru projekta IKT

a) Indici za določitev izvajalca in prejemnika storitve

32. Ker naj bi se z DDV obdavčili izdatki prejemnika storitve za potrošno dobrino, se lahko *prejemnik storitve* načeloma *določi* glede na osebo, ki je plačala storitev. Ta namreč nosi ustrezne stroške, ker je storitev zanjo potrošna korist, ki jo je prejela. Praviloma je prejemnik storitve razviden iz pogodbenih dogovorov.

33. Tako je Sodišče izrecno navedlo, da je treba za določitev prejemnika obdavčljive storitve pojasniti, koga zavezuje pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve.⁶ Sodišče šteje, da gre za tako pravno razmerje že, če obstaja dovolj neposredna povezava med storitvijo in plačilom.⁷ Pri tem so zadevna pogodbeno določila okoliščina, ki jo je treba upoštevati, saj pogodbeni položaj običajno odraža gospodarsko in poslovno stvarnost transakcij.⁸

34. Vendar je denarni tok zgolj indic. Za opravljanje storitve „za plačilo“ v smislu Direktive o DDV namreč ni potrebno, kot izhaja tudi iz člena 73 Direktive, da plačilo opravi neposredno prejemnik storitve. Nasprotno, to plačilo lahko opravi tudi tretja oseba.⁹ Če je udeleženec usposabljanja storitev usposabljanja plačal le sorazmerno, preostanek pa je plačala tretja oseba, to zato ne pomeni, da ni mogoče šteti, da je bila storitev opravljena za udeleženca usposabljanja.

35. V obravnavanem primeru (projekt IKT) je udeleženec usposabljanja usposabljanje najprej v celoti plačal združenju. Nato je CFLA združenju izplačala pomoč, ki jo je to posredovalo udeležencu usposabljanja. V tem položaju je prejemnik storitve udeleženec usposabljanja. Poleg tega je združenje sklenilo pogodbo z izvajalcem storitve usposabljanja (izvajalec usposabljanja) in mu plačalo za njegovo storitev. Zato je prejemnik te storitve združenje.

36. Ker v skladu z zakonodajo o DDV podjetnik, ki dobavi blago ali opravi storitev, deluje kot pobiralec davkov za račun države,¹⁰ je treba *dobavitelja oziroma izvajalca storitev* načeloma *določiti* glede na osebo, ki prejme plačilo. Samo ta oseba lahko namreč državi plača DDV, ki je del plačila. Praviloma je tudi ta oseba razvidna iz pogodbenih dogovorov. Zato sta v tem primeru tudi izvajalca dva. Po eni strani je izvajalec usposabljanja sklenil pogodbo z združenjem in od njega prejel plačilo za svojo storitev. Po drugi strani je združenje sklenilo pogodbo z udeležencem usposabljanja in od njega prejelo plačilo za storitev usposabljanja.

⁶ Sodba z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 33), v tem smislu tudi sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 40 in naslednje).

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

⁸ Sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, točka 66), podobno že sodba z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 43).

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

¹⁰ Tako Sodišče v ustaljeni sodni praksi: sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 31); z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

37. V nasprotju s stališčem finančne uprave na to ne vpliva dejstvo, da združenje storitve usposabljanja ni opravilo samo, to je s svojimi zaposlenimi, ampak je izvedbo te storitve naročilo pri samostojni tretji osebi. Vključitev podizvajalca je v gospodarskem življenju precej pogosta in se kaže v tem, da podizvajalec opravi storitev za naročnika, ta pa jo nato zagotovi svojemu naročniku kot *lastno* storitev. Sodišče je to že pojasnilo.¹¹

38. Odločilno je, da podizvajalec (v tem primeru izvajalec usposabljanja) svoje storitve usposabljanja za udeleženca usposabljanja ni opravil v svojem imenu, ampak v (v tem primeru: pod) tujem imenu (in sicer v imenu združenja). Zato gre pri projektu IKT za dve storitvi. Po eni strani izvajalec usposabljanja opravi storitev za združenje, po drugi strani pa združenje opravi storitev za udeleženca usposabljanja, ki to storitev v celoti plača. Provizija za upravljanje, ki jo dodatno zaračuna združenje, je njegova „profitna marža“ za nakup storitve usposabljanja pri izvajalcu storitve.

b) Razmejitev od posredovanja pri opravljanju storitev

39. Zgoraj navedeni indici za določitev izvajalca in prejemnika storitve so upoštevni vedno, kadar nekdo deluje v svojem imenu (za svoj račun). Če nekdo deluje v tujem imenu (za tuj račun), gre za zastopanje, pri katerem pravne posledice nosi zastopana oseba. To velja tako za zastopanje pri pravnih poslih na podlagi pooblastila kot tudi za vključitev podizvajalca, ki deluje pod tujim imenom. Zato se v obravnavanem primeru (pri projektu IKT) šteje, da je storitve usposabljanja, ki jih je opravil izvajalec usposabljanja, opravilo združenje.

40. Člen 28 Direktive o DDV v okviru projekta IKT ni upošteven, ker se nanaša na položaj, v katerem izvajalec deluje *v svojem imenu za tuj račun*.¹² Ta pogoj v obravnavanem primeru ni izpolnjen, ker združenje storitve usposabljanja opravlja v svojem imenu in za svoj račun. V obravnavanem primeru ni principala (komitenta), za čigar račun bi se kupovale ali prodajale storitve.

c) Višina plačila

41. Pri projektu IKT se lahko brez težav določi tudi višina plačila, ker so jasni tako stroški, ki jih je prejemnik storitve usposabljanja plačal združenju, kot tudi stroški, ki jih je združenje plačalo izvajalcu te storitve. Pomoč, ki jo je CFLA naknadno izplačala združenju, ki se je nato posredovala udeležencu usposabljanja, ne spreminja višine plačila za storitvi, ampak zgolj znižuje ekonomsko breme udeleženca usposabljanja. Zato plačilo pomoči, ki ga opravi CFLA, in posredovanje te pomoči udeležencu usposabljanja, ki ga opravi združenje, ne vplivata na davčno obveznost in odbitek združenja.

¹¹ Sodba z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 34 in naslednje): trgovec s telefonskimi karticami opravlja telekomunikacijsko storitev, ki mu jo predhodno zagotovi telefonsko podjetje (kot podizvajalec). Prav tako sodbi z dne 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, točka 39), in Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, točka 31).

¹² V zvezi s tem glej na primer sodno prakso Sodišča, v kateri je že obravnavalo člen 28: sodbe z dne 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, točka 31 in naslednje); z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točka 85 in naslednje), in z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 34 in naslednje).

2. Storitvena razmerja v okviru projekta MMP

a) Indici za določitev izvajalca in prejemnika storitve

42. Določitev izvajalca in prejemnika storitve pri projektu MMP pa je malce bolj zapletena. V tem primeru je med združenjem in izvajalcem usposabljanja sklenjena pogodba o opravljanju storitve usposabljanja za udeleženca usposabljanja, ki jo plača združenje. Poleg tega je sklenjena tristranska pogodba med združenjem, izvajalcem usposabljanja in udeležencem usposabljanja, v skladu s katero udeleženec usposabljanja nosi 30 % stroškov. Vendar vsebina te pogodbe ni jasna. V skladu s pojasnjevalno skico iz predloga za sprejetje predhodne odločbe naj bi *izvajalec usposabljanja* udeležencu usposabljanja izstavil račun v višini 30 % stroškov svoje storitve. V skladu s tretjim vprašanjem in pojasnili v zvezi z njim pa naj bi udeležencu usposabljanja 30 % stroškov storitve usposabljanja zaračunalo *združenje*, medtem ko naj bi uveljavilo odbitek na podlagi računa izvajalca usposabljanja (za 100 % stroškov storitve). Zato v nadaljevanju štejem, da je izvajalec usposabljanja združenju izstavil račun za storitve usposabljanja (za 100 % stroškov storitev), ki ga je združenje plačalo iz sredstev, ki jih je prejelo od udeleženca usposabljanja (30 %) in CFLA (70 %).

43. Ta položaj se od položaja pri projektu IKT razlikuje v tem, da združenje v razmerju do udeleženca usposabljanja morda ni nastopalo kot izvajalec storitve usposabljanja v svojem imenu, ampak le kot organizator izvedbe projekta usposabljanja. Zato si je mogoče predstavljati, da združenje za udeležence usposabljanja ne opravlja storitve usposabljanja, ampak le opravi določene posle (organizacija subvencioniranega usposabljanja), izvajalec usposabljanja pa opravlja storitev usposabljanja za združenje. Vendar je možno tudi, da, podobno kot pri projektu IKT, izvajalec usposabljanja v imenu (oziroma pod imenom) združenja opravlja storitve usposabljanja za udeleženca usposabljanja. V tem primeru po analogiji veljajo zgornje trditve. Za presojo konkretnega pogodbenega razmerja je nazadnje pristojno predložitveno sodišče.

44. Ob domnevi, da gre za pogodbo, v skladu s katero združenje v svojem imenu le organizira subvencionirano usposabljanje, je izhodišče finančne uprave in predložitvenega sodišča, da združenje ne opravlja storitev usposabljanja, ampak storitev opravljanja poslov za drugega, pravilno. V tem primeru bi člen 28 Direktive o DDV lahko vplival na določitev prejemnika storitve in na vsebino storitve.

b) Obstoj komisijskega posla

45. Člen 28 Direktive o DDV določa, da kadar „davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam“. Ta ureditev zajema tako komisionarjev nakup kot tudi njegovo prodajo storitve v svojem imenu in za račun druge osebe.

46. Taka obravnava komisijskega posla z vidika predpisov o DDV je pravna fikcija, kot je pravilno poudarilo Sodišče v ustaljeni sodni praksi¹³. V skladu s to fikcijo se za subjekt, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, šteje, da je naprej prejel zadevne storitve od subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa te storitve sam opravil za stranko.¹⁴

47. Če bi torej združenje kot komisionar v svojem imenu, vendar za račun izvajalca usposabljanja, prodalo storitve usposabljanja udeležencu usposabljanja (tako imenovana prodajna komisija), bi zaradi fikcije iz člena 28 Direktive o DDV namesto storitve opravljanja poslov za izvajalca usposabljanja opravilo storitev usposabljanja za udeleženca usposabljanja, in sicer storitev, ki jo je predhodno prejelo od izvajalca usposabljanja. To pomeni, da bi se spremenila smer in predmet storitve.

48. Če pa bi združenje kot komisionar v svojem imenu, vendar za račun udeleženca usposabljanja, kupilo storitve usposabljanja (tako imenovana nakupna komisija), bi se zaradi fikcije iz člena 28 Direktive o DDV štelo, da je namesto storitve opravljanja poslov za udeleženca usposabljanja opravilo storitev, ki jo je predhodno prejelo od izvajalca usposabljanja. V tem primeru pa bi se spremenil le predmet storitve.

49. Pravzaprav gre pri dejavnosti komisionarja povsem za storitev opravljanja poslov za drugega, za kar komisionar prejme provizijo. Vendar se iz razlogov, ki izhajajo iz predpisov o DDV, to storitev opravljanja poslov za drugega prekvalificira, tako da se obravnava kot storitev, ki se opravi (glavna storitev). To je odločilno predvsem z vidika davčnih oprostitev,¹⁵ te se s tem razširijo tudi na komisionarjevo storitev opravljanja poslov za drugega. S to fikcijo se doseže, da se neposredni posli in komisijski posli obravnavajo enako.

50. Vendar iz člena 28 Direktive o DDV izhaja, da mora obstajati naročilo, ki ga komisionar izpolni za račun komitenta v zvezi z opravljanjem storitev.¹⁶ Torej mora med komisionarjem in komitentom obstajati dogovor,¹⁷ katerega predmet je oddaja zadevnega naročila. V nekaterih pravnih redih se komitent zato imenuje tudi „principal“. V obravnavanem primeru je možno, da obstaja oboje (naročilo in dogovor), predložitveno sodišče pa mora ugotoviti, ali obstaja taka komisijska pogodba.

c) Višina plačila

51. Določitev plačila pri projektu MMP pa je manj problematična. Res je, da udeleženec usposabljanja nosi samo 30 % stroškov, ki jih je imelo združenje zaradi nakupa storitve usposabljanja. Tudi če je združenje izstavilo samo račun za teh 30 % in samo za ta delež plačalo DDV, člen 73 Direktive o DDV določa, da davčna osnova zajema vse, kar izvajalec prejme od

¹³ Sodbe z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, točka 43); z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točki 49 in 50); z dne 19. decembra 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, točki 37 in 38); z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 49); z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točke 85, 86 in 88), in z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

¹⁴ Sodbi z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točka 86), in z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

¹⁵ Glej izrecno sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 36).

¹⁶ Tako sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točka 51).

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

prejemnika (v tem primeru od udeleženca usposabljanja v višini 30 %) „ali tretje osebe“. Poleg tega člen 73 Direktive o DDV določa, da to velja vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

52. Če se plačilo tretje osebe (v tem primeru CFLA) nanaša na konkretno storitev za konkretnega prejemnika (v tem primeru udeleženca usposabljanja), ni sporno, da je treba ta znesek vključiti v davčno osnovo za storitev.¹⁸

53. Zdi se, da to – kot soglasno trdita Komisija in Latvija – velja za obravnavani primer. Pomoč, ki jo CFLA izplača združenju, ki je združenju ni treba vrniti, če in ker je opravilo ustrezno storitev za udeleženca usposabljanja, se neposredno nanaša na konkretno storitev usposabljanja. To pomeni, da je del plačila za storitev, opravljeno za udeleženca usposabljanja, zato jo je treba vključiti tudi v davčno osnovo. Zaradi tega to plačilo v tem primeru (v okviru projekta MMP) vpliva tudi na davčno obveznost združenja.

3. Vmesni predlog

54. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV ne določa, da mora izvajalec osebno opraviti storitev. Lahko tudi vključi samostojno tretjo osebo kot podizvajalca, ki opravi storitev v njegovem imenu oziroma pod njegovim imenom. Če obstaja pogodba, katere predmet je nakup ali prodaja storitve v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se uporablja člen 28 Direktive o DDV. Zaradi tega se spremeni predmet storitve, pri prodajni komisiji pa tudi njena smer. Subvencije, ki jih sklad za konkretno storitev izplača izvajalcu, je treba na podlagi člena 73 Direktive o DDV kot plačilo tretje osebe, ki ga izvajalec prejme za to storitev, vključiti v davčno osnovo.

C. Pojem ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV (prvo vprašanje)

55. Pogoj za to, da se lahko združenje, ki kot neprofitno združenje ne sme ustvarjati dobička, šteje za davčnega zavezanca, je, da je s svojimi storitvami usposabljanja v okviru obeh projektov opravljalo ekonomsko dejavnost. Samo v tem primeru bi imelo lahko pravico do odbitka. V skladu s členom 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV pojem „ekonomska dejavnost“ zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev.

56. V skladu s sodno prakso Sodišča ta ubeseditev kaže, da pojem „ekonomska dejavnost“ obsega široko področje uporabe in da gre pri tem za objektivno opredeljen pojem, saj se upošteva dejavnost sama, ne glede na njen namen in rezultat.¹⁹ Iz te sodne prakse poleg tega izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali je bila storitev opravljena kot dejavnost za plačilo in jo je zato treba šteti za ekonomsko dejavnost, preučiti vse *okolščine*, v katerih je bila opravljena.²⁰

¹⁸ V tem smislu tudi že sodba Sodišča z dne 13. junija 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369, točka 23 in naslednje).

¹⁹ Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 47), podobno sodba z dne 25. februarja 2021, Gmina Wrocław (Preoblikovanje pravice do trajne uporabe) (C-604/19, EU:C:2021:132, točka 69), v tem smislu tudi sodba z dne 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Družbena pogodba za opravljanje skupne dejavnosti) (C-312/19, EU:C:2020:711, točka 39).

²⁰ Sodbi z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 48), in z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 29), glej v tem smislu sodbi z dne 19. julija 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 34), in z dne 26. septembra 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 27).

57. To potrjuje besedilo člena 9(1) Direktive o DDV. V njem je ekonomska dejavnost, na podlagi katere se oseba šteje za davčnega zavezanca, opredeljena z različnimi konkretnimi dejavnostmi in poklici, katerih opravljanje se šteje za ekonomsko dejavnost.

1. Tipološka obravnava

58. Glede na težavnost natančne opredelitve ekonomske dejavnosti je razumljivo, da si Direktiva o DDV pri pojasnitvi pojma davčnega zavezanca in za to potrebne ekonomske dejavnosti pomaga tako, da potrebno ekonomsko dejavnost opisuje z značilnimi poklicnimi profili („proizvajalci, trgovci, osebe, ki opravljajo storitve“ oziroma „rudarske in kmetijske dejavnosti ter dejavnosti samostojnih poklicev“).

59. V nasprotju z abstraktnim pojmom je taka tipološka opredelitev bolj odprta.²¹ Tipološke pripadnosti ni treba ugotavljati z logično-abstraktno subsumpcijo, temveč se lahko določi glede na stopnjo podobnosti z modelom (vzorcem). Ta primerjava zahteva celostno presojo posameznega primera ob upoštevanju prevladujočih norm.

60. V zvezi s tem je v skladu z dosedanjo sodno prakso Sodišča lahko pomembno, ali se plačilo določa v skladu z merili, ki zagotavljajo, da zadostuje za kritje stroškov delovanja ponudnika storitev.²² Enako velja za višino prihodkov in druge vidike, kot je število strank.²³ Sama okoliščina, da se vsaka storitev, obravnavana posamično, ne plača v višini, ki bi ustrezala stroškom, ki so z njo nastali, pa ne more zadostovati za dokaz, da dejavnost v celoti ni plačana v skladu z merili, ki zagotavljajo kritje stroškov delovanja ponudnika storitev.²⁴ Argument za to, da ne gre za ekonomsko dejavnost, pa je, če je namen prispevkov, ki so jih plačali prejemniki storitev, kritje le majhnega deleža vseh stroškov delovanja, ki so nastali ponudnikom.²⁵

61. Sodišče je ta tipološki pristop v zadnjem času nadgradilo, tako na primer v sodbi, ki se je nanašala na ekonomsko dejavnost nadzornega sveta. Sodišče je presodilo, da ne gre za ekonomsko dejavnost, ker je bila v konkretnem primeru za položaj člana nadzornega sveta, drugače kakor za položaj davčnega zavezanca, značilna odsotnost kakršnega koli ekonomskega tveganja, ki bi izhajalo iz opravljanja dejavnosti. Sodišče je navedlo, da ta nadzorni svet „drugače kakor podjetnik nima bistvenega vpliva na svoje prihodke ali dohodke“.²⁶

62. Ta pristop je povsem jasno razviden iz nedavnih sodb Gmina O. in L.. Sodišče je tam pravilno navedlo, da je treba glede na to, da je težko oblikovati natančno opredelitev ekonomske dejavnosti, analizirati vse okoliščine, v katerih se dejavnost opravlja, s presojo vsakega primera posebej glede na to, kako bi *tipično ravnal* podjetnik, ki deluje na zadevnem področju.²⁷

²¹ Glej podrobneje moje sklepne predloge v zadevi Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 25).

²² Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 49), glej v tem smislu sodbo z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, točka 38 in navedena sodna praksa).

²³ Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 49), glej v tem smislu sodbe z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 31); z dne 19. julija 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 38), in z dne 26. septembra 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 29).

²⁴ Sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 51).

²⁵ Sodbi z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 33), in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50). To je poudarjeno tudi v sodbi z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 52).

²⁶ Sodba z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost kot član nadzornega sveta) (C-420/18, EU:C:2019:490, točka 42).

²⁷ Sodbi z dne 30. marca 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280, točka 43), in Gmina O. (C-612/21, EU:C:2023:279, točka 35), obe s sklicevanjem na sodbo z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, točka 29).

2. Neobstoj pridobitnega namena

63. Po mojem mnenju je ta pristop – kot sem navedla že v predhodnih zadevah²⁸ – edini izvedljiv pristop, na podlagi katerega se lahko v mejnih primerih odloči, ali zadevna oseba opravlja ekonomsko dejavnost. Vendar za ta pristop ni odločilno eno samo merilo, kot na primer nepokriti stroški ali le kratkotrajna ali celo enkratna dejavnost. Ni sporno, da podjetje, ki več let ustvarja izgubo (iz strateških razlogov ali zaradi neugodnih tržnih razmer), ostane davčni zavezanec. To prav tako velja za podjetje, ki v gospodarskem prometu deluje zgolj z enim poslom (tako imenovane projektne družbe) in pri tem ustvari znatne prihodke.

64. Trajanje dejavnosti je le eden od mnogih vidikov. Enako velja za nepokrite stroške pri izračunu cen. Zadnjenavedenega se pogosto ne upošteva. Vendar že iz besedila člena 9(1) Direktive o DDV izhaja, da pridobitni namen ni pomemben. V skladu z njim je namreč davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, *ne glede na rezultat te dejavnosti*.

65. To pomeni, da dejstvo, da združenje na podlagi nacionalnega prava o neprofitnih organizacijah v konkretnem primeru ne sme ustvarjati dobička, nima nobenega vpliva. To ne izključuje ekonomske dejavnosti. Enako velja za druge dejavnosti, s katerimi se ustvarja izguba, in celo za trajno deficitne dejavnosti, ki jih pogosteje opravljajo ravno neprofitne organizacije.

66. To potrjuje člen 98(2) v povezavi s Prilogo III, točka 15, k Direktivi o DDV v takrat veljavni²⁹ in tudi v zdaj veljavni³⁰ različici. V skladu z njim lahko države članice priznajo nižjo stopnjo davka za storitve, ki jih opravljajo neprofitne organizacije. Ker je nepridobitni namen bistveni element neprofitnosti, je zakonodajalec očitno štel, da lahko tudi take organizacije opravljajo ekonomsko dejavnost. Sicer ne bi bilo smiselno določiti nižje stopnje davka za te transakcije. Zato nepridobitni namen – enako velja za nepokrite stroške – kakor meni tudi Komisija, sam po sebi ne pomeni, da zadevna oseba ne opravlja ekonomske dejavnosti in da je torej ni treba šteti za davčnega zavezanca.

3. Primerjava načina opravljanja dejavnosti

67. Če pa rezultat in namen ekonomske dejavnosti nista pomembna, potem je odločilno merilo način opravljanja zadevne dejavnosti. Pri primerjalni oceni v okviru tipološke obravnave ni toliko pomembno, ali so cene primerljive s cenami tipičnih podjetij, temveč, ali je dejavnost (zlasti način njenega opravljanja) primerljiva s tipično poklicno skupino, ki se ji konkurira. Način oblikovanja cen o tem ne pove veliko in ga je mogoče upoštevati kvečjemu kot enega od številnih vidikov.

²⁸ Glej moje sklepne predloge v zadevah *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration)* (C-288/22, EU:C:2023:590, točka 22), *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2022:874, točka 48 in naslednje), *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (C-616/21, EU:C:2022:875, točka 63 in naslednje), in *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 25).

²⁹ Do spremembe aprila 2022 je bilo v Prilogi III, točka 15, navedeno: „dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih opravijo organizacije, ki jih države članice priznavajo za dobrodeltne in ki delujejo na področju socialnega varstva, če te transakcije niso oproščene po členih 132, 135 in 136“.

³⁰ Zdaj je v Prilogi III, točka 15, navedeno: „dobave blaga in storitev s strani organizacij s področja socialnega skrbstva ali socialnega varstva, kot ga opredelijo države članice, ki jih države članice priznavajo kot organizacije socialnega pomena, če te transakcije niso oproščene v skladu s členi 132, 135 in 136“.

68. Združenje, ki enkrat na leto izvede bazar, na katerem prodaja kolačke, ki so jih spekli njegovi člani, verjetno ni davčni zavezanec v smislu zakonodaje o DDV. Položaj pa je drugačen, če ima združenje lastno pekarno in vsak teden izvede bazar, na katerem prodaja kolačke. V zadnjem navedenem primeru je namreč dejavnost združenja (ki je pridobitna ali nepridobitna) primerljiva z dejavnostjo običajnega prodajalca kolačkov.

69. Če zdaj pogledamo dejavnost obravnavanega združenja v celoti in jo primerjamo z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca v primerljivem položaju (v tem primeru tipičnega podjetja, ki organizira oziroma opravlja storitve usposabljanja), ugotovimo, da imata več skupnih značilnosti, kot pa je med njima razlik.

70. Tako si združenje aktivno (iniciativno) prizadeva za izvedbo projektov usposabljanja, ki jih financira CFLA. Prijavi se za nosilca projekta, išče ustrezna podjetja, ki ponujajo usposabljanja, pri katerih kupuje storitve usposabljanja, in ustrezne udeležence usposabljanj, ki (vsaj sorazmerno) plačajo te storitve. Ali ti plačajo polno ceno oziroma ali združenje najde nove „stranke“, je odvisno od kakovosti usposabljanj. To pomeni, da združenje nosi določeno ekonomsko tveganje. Tudi pri izračunu stroškov se zdi, da si prizadeva pokriti splošne stroške, če pri projektu IKT dodatno zaračunava provizijo za upravljanje. Dejstvo, da je pri projektu MMP ne zaračunava, nima nobenega vpliva, ker se vsaj vstopni stroški v celoti refinancirajo. Kot sem navedla, je pokritje dejanskih stroškov tako in tako le eden od več indicev v okviru celovite presoje.

71. Združenje na podlagi lastnih meril aktivno išče projekte oziroma stranke ter podizvajalce in ima očitno tudi lastno osebje (ali osebje, ki ga najame pri tretjih osebah), ki skrbi za organizacijo njegovih projektov. V razmerju do tretjih oseb nastopa kot izvajalec storitev usposabljanja oziroma kot njihov prejemnik. To počne načrtno na trgu in za plačilo. Tako združenje pomeni konkurenco za vsakega drugega ponudnika storitev usposabljanja.

72. Tudi v zvezi s financiranjem ni negotovosti, tudi če se upošteva subvencioniranje ESRR. Čeprav ESRR oziroma CFLA plačata 70 %, je to vnaprej določeno, pri čemer se del tega zneska upravičencu posreduje šele po prejemu subvencije. To – kot v svojem stališču podrobno opisuje tudi združenje – ni niti zdaleč primerljivo s položajem občin v zadevah Gmina L. in Gmina O.³¹ Vsak tipičen davčni zavezanec bi ravnal tako ali podobno, če nima pridobitnega namena. Ta pa – kot sem navedla zgoraj (točka 63 in naslednje) – z vidika predpisov o DDV ni potreben. Za obdavčitev izdatkov končnega potrošnika ni pomembno, ali izvajalec deluje pridobitno ali nepridobitno. Združenje je treba na podlagi tipološke obravnave v obravnavanem primeru šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 9 Direktive o DDV.

73. Ugovor finančne uprave, ki temelji na nacionalnem pravu, da lahko v skladu z nacionalnimi odredbami projekte izvaja samo organ neposrednega upravljanja ali združenje, zaradi česar naj ne bi šlo za ekonomsko dejavnost, ne more spremeniti tega rezultata. Prvič, kot je razvidno iz člena 13 Direktive o DDV, lahko ekonomsko dejavnost opravlja tudi organ (natančneje: nosilec pravic in obveznosti v okviru organa). Drugič, nacionalno pravo ne more določati, kdaj je treba združenje, ki opravlja ekonomsko dejavnost, šteti za davčnega zavezanca v smislu prava Unije. To je namreč določeno v Direktivi o DDV. Poleg tega tudi nacionalno pravo določa, da lahko tudi neprofitno združenje opravlja ekonomsko dejavnost. Nazadnje pravna oblika izvajalca načeloma ne more vplivati na obdavčitev potrošnika. Njegovi finančni izdatki – ki se obdavčijo – skoraj niso odvisni od pravne oblike izvajalca.

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

4. *Vmesni predlog*

74. Glede na navedeno je treba člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da je treba v okviru celovite presoje opraviti primerjavo konkretne dejavnosti z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca v zadevni poklicni skupini (v tem primeru izvajalca storitev usposabljanja). Zaradi zgoraj opisanih okoliščin v obravnavanem primeru ni dvoma, da združenje opravlja samostojno ekonomsko dejavnost.

VI. Predlog

75. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija), odgovori:

1. Člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je treba razlagati tako, da je treba v okviru celovite presoje opraviti primerjavo konkretne dejavnosti z dejavnostjo tipičnega davčnega zavezanca v zadevni poklicni skupini (v tem primeru izvajalca storitev usposabljanja). Zaradi podobnega načina opravljanja storitev usposabljanja v konkretnem primeru ni dvoma, da gre za samostojno ekonomsko dejavnost.
2. Člen 2(1)(c) Direktive o DDV ne določa, da mora izvajalec osebno opraviti storitev. Lahko tudi vključi samostojno tretjo osebo kot podizvajalca, ki opravi storitev v njegovem imenu oziroma pod njegovim imenom. Če obstaja pogodba, katere predmet je nakup ali prodaja storitve v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se uporablja člen 28 Direktive o DDV, zaradi katerega se spremeni predmet storitve komisionarja, pri prodajni komisiji pa tudi smer te storitve.
3. Subvencije, ki jih sklad za konkretno storitev izplača nekaterim izvajalcem storitev, je treba kot plačilo tretje osebe, ki ga izvajalec prejme za to storitev, na podlagi člena 73 Direktive o DDV vključiti v davčno osnovo.