



Datum van
inontvangstneming

:

05/04/2023

Zaak C-87/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

15 februari 2023

Verwijzende rechter:

Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 februari 2023

Verzoekende partij:

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija”

Verwerende partij:

Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland)

**ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA (BESTUURSRECHTER IN
TWEEDE AANLEG, LETLAND)**

[*omissis*]

BESLISSING

Te Riga,

op 14 februari 2023

De Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland),
[*omissis*] [samenstelling van de rechtbank],

na kennisname van het bestuursrechtelijke geschil [*omissis*],

heeft vastgesteld

Uiteenzetting van de feiten

[1] In het jaar 2016 werd aan de verzoekende partij, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (Letse vereniging voor informatie- en

communicatietechnologieën, hierna: „vereniging”), de uitvoering van twee projecten toegewezen, gefinancierd met fondsen van de Europese Unie, met name, project nr. 1.2.2.1/16/A/003 „IKT profesionāļu apmācības inovāciju veicināšanai un nozares attīstībai” („opleiding van ICT’ers voor de bevordering van innovatie en industriële ontwikkeling”; hierna: „ICT-project”) en project nr. 1.2.2.3/16/1/002 „Mazo un mikro komersantu apmācības inovāciju un digitālo tehnoloģiju attīstībai Latvijā” („opleiding van micro- en kleine ondernemers voor de ontwikkeling van innovatie en digitale technologieën in Letland”; hierna: „MKO-project”).

Met betrekking tot de uitvoering van het ICT-project heeft de vereniging met het Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (centraal bureau voor financiën en contracten; hierna: „bureau”) op 13 juni 2016 contract nr. 1.2.2.1/16/A/003 gesloten, terwijl de vereniging voor de uitvoering van het MKO-project op 5 december van dat jaar contract nr. 1.2.2.3/16/1/002 met het bureau ondertekende.

[2] De bepalingen omtrent de uitvoering van het ICT-project zijn vastgesteld in het Ministru kabineta 2015.gada 27.oktobra noteikumi Nr. 617 „Darbības programmas ‚Izaugsme un nodarbinātība’ 1.2.2.specifiskā atbalsta mērķa ‚Veicināt inovāciju ieviešanu komersantos’ 1.2.2.1.pasākuma ‚Atbalsts nodarbināto apmācībām’ pirmās projektu iesniegumu atlases kārtas īstenošanas noteikumi” (pamata redakcijā) [besluit nr. 617 van de ministerraad van 27 oktober 2015 tot vaststelling van de voorschriften voor de uitvoering van de eerste selectiefase van projectvoorstellen in het kader van het werkprogramma „Groei en werkgelegenheid”, specifieke steundoelstelling 1.2.2. „Bevordering van de integratie van innovatie in ondernemingen”, maatregel 1.2.2.1. „Steun voor de opleiding van werknemers” (oorspronkelijke versie); hierna: „besluit nr. 617”]. Hierin wordt bepaald dat projecten kunnen worden voorgesteld door een vereniging die aan de aanvullende voorwaarden van dat besluit voldoet (punt 10). In het kader van het project wordt financiering toegekend voor de opleiding van de werknemers van de ondernemingen in de gebieden vermeld in de bijlage bij het besluit (punt 18). De aanbieder van de opleiding is een natuurlijke of rechtspersoon die aan de voorwaarden van het besluit voldoet (punt 20). De begunstigde van de financiering voor de uitvoering van het project verricht de aankoop van de nodige goederen en diensten overeenkomstig de regels inzake aanbestedingsprocedures (punt 29). In het kader van het project wordt steun verleend in de vorm van een subsidie punt 42).

[3] De bepalingen omtrent de uitvoering van het MKO-project zijn vastgesteld in het Ministru kabineta 2016.gada 14.jūnija noteikumi Nr. 365 „Darbības programmas ‚Izaugsme un nodarbinātība’ 1.2.2. specifiskā atbalsta mērķa ‚Veicināt inovāciju ieviešanu komersantos’ 1.2.2.3.pasākuma ‚Atbalsts IKT un netehnoloģiskām apmācībām, kā arī apmācībām, lai sekmētu investoru piesaisti’ īstenošanas noteikumi” (pamata redakcijā) [besluit nr. 365 van de ministerraad van 14 juni 2016 tot vaststelling van de voorschriften voor de uitvoering van het werkprogramma „Groei en werkgelegenheid”, specifieke steundoelstelling 1.2.2.

„Bevordering van de integratie van innovatie in ondernemingen”, maatregel 1.2.2.3. „Steun aan ICT en niet-technologische opleidingen en aan opleidingen om het aantrekken van investeerders aan te moedigen” (oorspronkelijke versie); hierna: „besluit nr. 365”].

Overeenkomstig dit besluit is de entiteit die projecten kan voorstellen, een vereniging of een instantie van het rechtstreekse bestuur die aan de aanvullende voorwaarden van het besluit voldoet (punt 13). In het kader van het project wordt er steun verleend aan de nodige opleidingen zodat innovatie qua producten, processen, marketing of organisatie in de onderneming wordt ingevoerd (punt 3). De begunstigde van de financiering doet een beroep op externe dienstverleners – aanbieders van opleidingen – voor de uitvoering van de subsidiabele acties die in het besluit worden genoemd (punt 27). In het kader van de maatregel wordt aan de eindbegunstigden steun toegekend in de vorm van een subsidie. De subsidie wordt op een indirecte manier toegekend middels opleidingen (punt 56). De begunstigde van de financiering draagt de steun over aan de eindbegunstigden (punt 57).

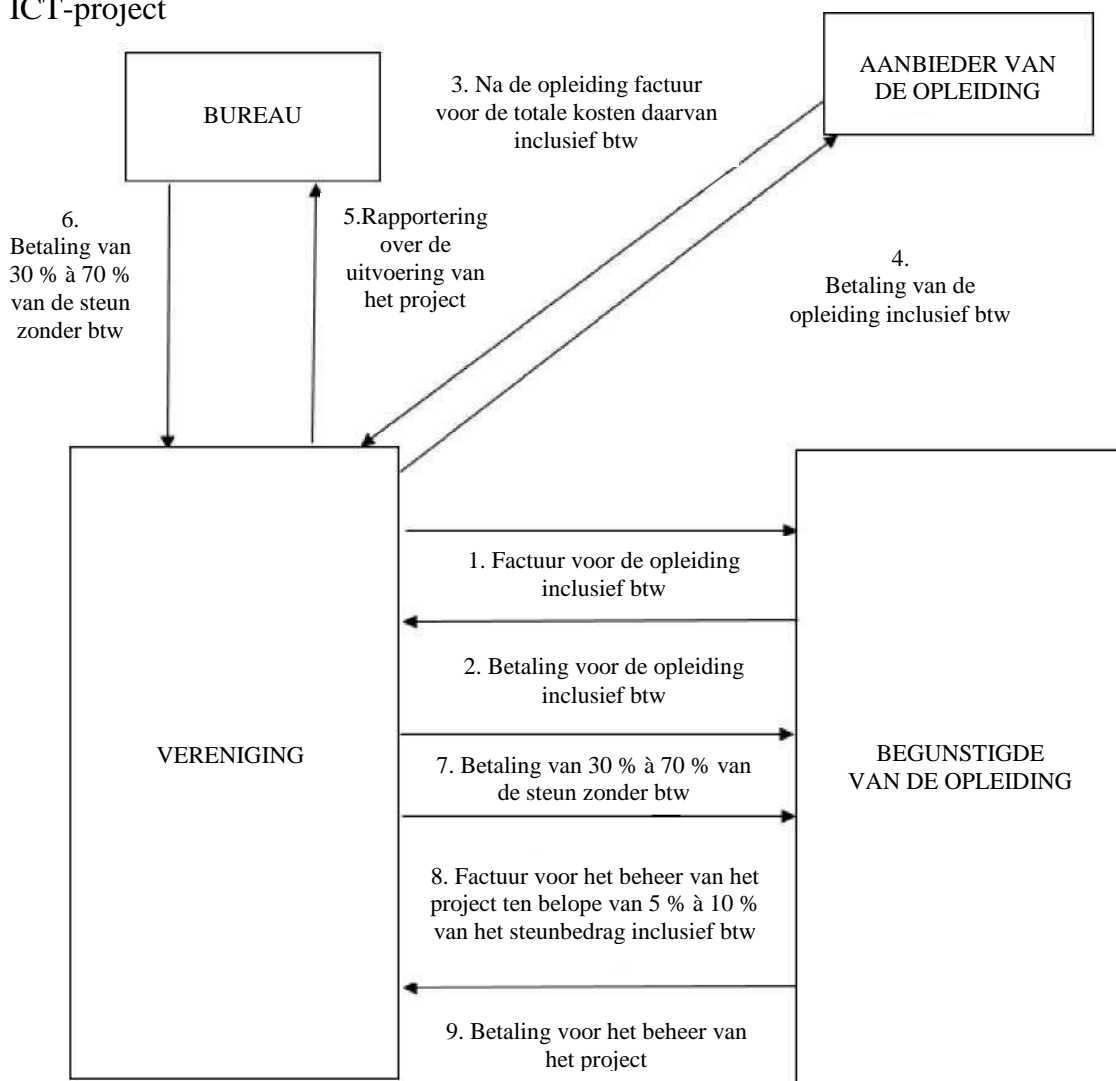
[4] In het kader van het ICT-project heeft de vereniging verschillende contracten gesloten met ondernemingen om de opleidingen te verzorgen. De contracten bepalen dat de vereniging de ondernemingen die de opleidingen verzorgen zal betalen zodra de begunstigden van de opleidingen de genoten opleiding volledig hebben betaald, de nodige documentatie van het project werd ingediend en een proces-verbaal van ontvangst en overname werd ondertekend.

In het kader van het project heeft de vereniging ook contracten gesloten met de begunstigden van de opleidingen. Volgens deze contracten verbindt de begunstigde van een opleiding of eindbegunstigde van de steun zich tot betaling aan de vereniging van de kosten van de opleiding en de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), op basis van de door de vereniging uitgereikte facturen. In bepaalde gevallen verbindt de eindbegunstigde zich in overeenstemming met het contract ook tot betaling van „administratiekosten” ten belope van 5 % of 10 % van het toegekende steunbedrag plus btw aan de vereniging. Op haar beurt neemt de vereniging de verplichting op zich om, binnen tien dagen na het steunbedrag te hebben ontvangen van het bureau, dat bedrag over te maken aan de eindbegunstigde overeenkomstig het besluit over de toekenning van staatssteun en de intensiteit van de steun.

In overeenstemming met de contracten in onderhavige zaak en de door de vereniging gegeven verklaringen heeft de vereniging, voor het ICT-project, de opleidingen inclusief btw gefactureerd aan de begunstigden van de opleidingen en deze als belastbare handelingen aangegeven in de btw-aangifte. De begunstigden van de opleidingen betaalden aan de vereniging. Na voltooiing van een opleiding factureerde de aanbieder ervan de vereniging voor het volledige bedrag van de verzorgde opleiding, inclusief btw. De vereniging betaalde dit en gaf dit aan als voorbelasting. Na afloop van het project heeft de vereniging de van het bureau ontvangen financiering overgemaakt aan de begunstigden van de opleidingen volgens de intensiteit van de steun en heeft zij aan die begunstigden ook een btw-

factuur ten belope van 5 % of 10 % van het steunbedrag uitgereikt voor het beheer van het ICT-project.

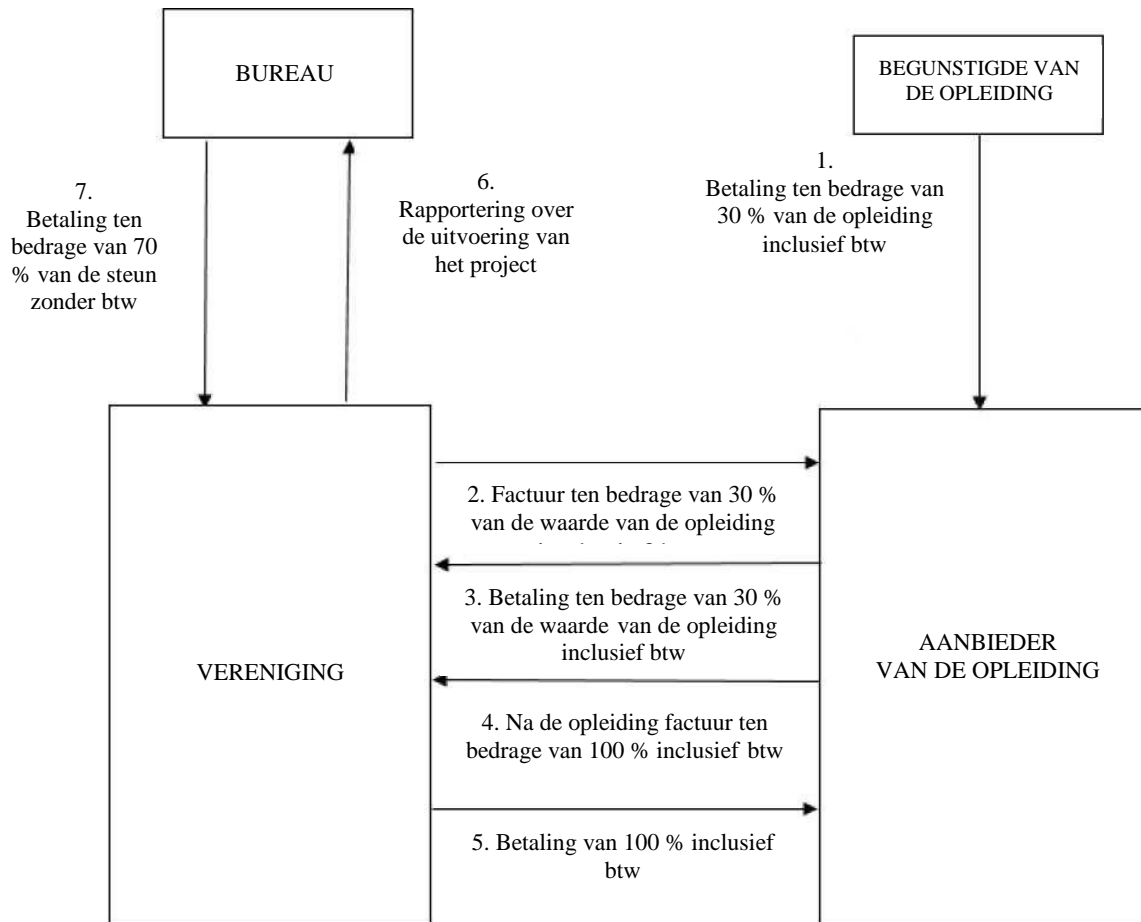
ICT-project



[5] Ook in het kader van het MKO-project heeft de vereniging een contract gesloten met een onderneming om opleidingen te verzorgen, namelijk aan micro- en kleine ondernemingen. Het contract bepaalt dat de vereniging de geselecteerde onderneming voor de verzorgde opleidingen zal betalen in overeenstemming met de door de onderneming uitgereikte facturen, welke ook inclusief btw zijn. In het kader van dit project is er eveneens een driepartijencontract gesloten tussen de vereniging, de aanbieder van de opleiding en de onderneming die de begunstigde is van de opleiding. Volgens dit contract verbindt de begunstigde van de opleiding zich tot medefinanciering van de opleiding, terwijl de aanbieder van de opleiding zich tot overdracht van het bedrag van de medefinanciering aan de vereniging verbindt.

De facturerings- en betalingsstromen van het MKO-project worden schematisch weergegeven in de volgende tabel.

MKO-project



[6] Tijdens een controle heeft de belastingdienst van Letland (hierna: „belastingdienst”) in 2019 en 2021 in totaal acht besluiten genomen, op grond waarvan aan de vereniging voor de periode van januari tot en met oktober 2018 een naheffing werd opgelegd ten bedrage van 87 299,37 EUR aan btw, plus 7 707,52 EUR aan verpagingsrente en 611,96 EUR aan boete, en op grond waarvan haar ook de terugbetaling van de te veel betaalde btw voor de maanden september, oktober, november en december 2018 en voor de maanden februari, maart, mei en december 2019 voor een totaalbedrag van 101 363,24 EUR werd geweigerd.

De belastingdienst wees er in haar besluiten op dat volgens de door ministerraad vastgestelde besluiten nr. 365 en 617 het ICT-project en het KMO-project konden worden uitgevoerd door een vereniging of een bestuursorgaan, maar niet door een onderneming. Naar haar mening werden de projecten niet uitgevoerd als onderdeel van de economische activiteiten van de vereniging, aangezien deze was

opgericht om de in haar statuten vermelde doelstellingen te verwezenlijken – die niet worden gekenmerkt door een winstoogmerk – en aangezien er voorts met de uitvoering van de projecten niet werd beoogd om winst te maken. Volgens de belastingdienst voerde de vereniging in de praktijk het beheer van het project uit en beheerde zij de stroom van betalingen van de subsidies uit de fondsen van de Europese Unie. De vereniging heeft zelf geen opleidingen verzorgd; dit gebeurde door ondernemingen die contractueel verbonden waren met de vereniging. Daarom is de belastingdienst van mening dat de vereniging geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

[7] De vereniging is van mening dat haar status als vereniging geen afbreuk doet aan haar recht op aftrek van voorbelasting. Zij stelt dat zij als btw-plichtige is geregistreerd en als tussenpersoon opleidingsdiensten heeft verleend tijdens de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project. Zij stelt dat het verlenen van opleidingsdiensten een aan btw onderworpen handeling is. Zij was derhalve verplicht btw-facturen uit te geven en bijgevolg heeft ze recht op aftrek van de voorbelasting.

[8] Bij vonnissen gewezen door de Administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter in eerste aanleg, Letland) werden de vorderingen van de verzoekende partij toegewezen. De belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld tegen deze vonnissen. Alle zaken werden gevoegd in één procedure bij de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland)

Toepasselijke regelgeving

Recht van de Europese Unie

[9] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt dat diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

Volgens artikel 9, lid 1, van deze richtlijn wordt onder „belastingplichtige” verstaan eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn worden beschouwd als „diensten” alle handelingen die geen levering van goederen zijn.

Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt dat voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77, de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen, van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

Volgens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn is, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken: de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht.

Nationaal recht

[10] De btw-richtlijn is in Lets recht omgezet bij de Pievienotās vērtības nodokļa likums (wet op de belasting op de toegevoegde waarde) van 29 november 2012 (Latvijas Vēstnesis, 2012, nr. 197; hierna: „btw-wet”).

Overeenkomstig artikel 5, lid 1, punt 2, van deze wet worden onderworpen aan de btw, de diensten die in het kader van een economische activiteit onder bezwarende titel worden verricht.

Volgens artikel 4, lid 1, van de btw-wet wordt als een economische activiteit beschouwd, elke systematische en zelfstandige activiteit die onder bezwarende titel wordt verricht (met inbegrip van alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, alsmede landbouwwerkzaamheden).

Artikel 1, lid 2, van de btw-wet bepaalt dat de tegenprestatie de geldwaarde is van de goederen of diensten die de leverancier of dienstverrichter van de ontvanger van de goederen of diensten of van een andere persoon ontvangt of zou moeten ontvangen voor de levering van goederen of diensten, exclusief btw, ongeacht of de betaling geheel of gedeeltelijk plaatsvindt.

Artikel 1, lid 14, onder c), van de btw-wet bepaalt dat een dienst een handeling is die geen levering van goederen is en dat, in de zin van deze wet, de verhuur van goederen ook als een dienstverrichting wordt beschouwd.

Artikel 6, lid 3, van de btw-wet bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

Artikel 92, lid 1, punt 1, van de btw-wet bepaalt dat wanneer goederen worden gekocht en diensten worden ontvangen voor het verrichten van belastbare handelingen of voor het in andere landen verrichten van handelingen die belastbaar zouden zijn indien zij op het nationale grondgebied zouden zijn

verricht, de voorbelasting bestaat uit de belastingbedragen op de btw-facturen die door andere geregistreerde belastingplichtigen zijn uitgereikt voor de gekochte goederen of ontvangen diensten.

[11] De Biedrību un nodibinājumu likums (wet op de verenigingen en stichtingen) werd aangenomen op 30 oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr. 161).

Artikel 2, lid 1, van de wet op de verenigingen en stichtingen bepaalt dat een vereniging een vrijwillige unie van personen is, opgericht voor de verwezenlijking van de in haar statuten omschreven doelstellingen zonder winstoogmerk.

Volgens artikel 7, lid 1, van deze wet hebben verenigingen en stichtingen het recht om als nevenactiviteit een economische activiteit te verrichten die verband houdt met de instandhouding of de exploitatie van hun vermogen, alsook om een andere economische activiteit te verrichten om de doelstellingen van de vereniging of stichting te verwezenlijken.

Redenen waarom er twijfels bestaan over de interpretatie van het recht van de Europese Unie

[12] Volgens rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie is het recht op btw-af trek een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. De aftrekkeregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Bijgevolg waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Marle Participations*, C-320/17, (EU:C:2018:537), punten 24 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

[13] Uit artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn blijkt evenwel dat de betrokkene slechts recht op aftrek heeft indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige downstream zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen en upstream zijn verricht door een andere belastingplichtige [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C- 316/18 (EU:C:2019:559), punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

[14] Wat de eerste voorwaarde betreft, wordt overeenkomstig artikel 9 van de btw-richtlijn als belastingplichtige beschouwd, eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Een activiteit wordt in de regel als economisch beschouwd wanneer zij duurzaam wordt verricht en de verrichter een vergoeding ontvangt. Om een goederenlevering of een dienst te kunnen aanmerken als een onder bezwarende titel verrichte handeling, moet er een direct verband bestaan tussen het geleverde goed of de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C- 316/18 (EU:C:2019:559), punten 20 en 21, en arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Marle Participations*, C-320/17, (EU:C:2018:537), punten 19 en 23].

[15] Wat de tweede voorwaarde betreft, volgt uit rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat voor het recht op aftrek van de voorbelasting is vereist dat de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.

De belastingplichtige heeft immers slechts recht op aftrek van de voorbelasting wanneer er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Sonaecom*, C-42/19 (EU:C:2020:913), punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

Wanneer de door een belastingplichtige verworven goederen of diensten verband houden met vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er evenwel geen sprake zijn van belastingheffing in een later stadium of van aftrek van voorbelasting [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Ryanair*, C-249/17 (EU:C:2018:834), punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

[16] In deze zaak betreft het geschil het recht van de vereniging, als non-profitorganisatie, op aftrek van voorbelasting voor diensten die zijn verworven in het kader van een project ter uitvoering van een door het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling gefinancierd staatssteunprogramma.

[17] De bepalingen omtrent de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project worden vastgesteld in de besluiten nr. 617 en nr. 365. In overeenstemming met punt 10 van besluit nr. 617 en met punt 13 van besluit nr. 365 kan alleen een vereniging of een instantie van het rechtstreekse bestuur projecten voorstellen. Uit het voorgaande volgt dat de Staat de kring van personen die gerechtigd zijn de betrokken projecten uit te voeren heeft beperkt door ondernemingen van die kring uit te sluiten.

Volgens artikel 2, lid 1, van de wet op de verenigingen en stichtingen, is een vereniging een vrijwillige unie van personen opgericht voor de verwezenlijking

van de in haar statuten omschreven doelstellingen zonder winstoogmerk. Verder hebben verenigingen het recht om naast hun hoofdactiviteit – de verwezenlijking van de in hun statuten omschreven doelstellingen – een economische activiteit als nevenactiviteit te verrichten, voor zover die activiteit verband houdt met de exploitatie of de instandhouding van het vermogen van de vereniging of anderszins gericht is op de verwezenlijking van de in de statuten omschreven doelstellingen (dit wil zeggen, bedoeld is om inkomsten te genereren die voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de vereniging kunnen worden gebruikt) [arrest SKA-234/2019 van de Senāts (hoogste rechter, Letland) van 31 januari 2019 (LV:AT:2019:0131.A420299315.2.S), punt 6].

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat de omstandigheid dat een persoon slechts bijkomstig een economische activiteit op commerciële wijze kan verrichten, alsmede het feit dat met de activiteit al dan niet winst wordt beoogd, niet beslissend zijn voor de vaststelling dat er een economische activiteit bestaat [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-263/15] (EU:C:2016:392), punt 35].

Bijgevolg zijn de door de belastingdienst aangevoerde omstandigheid dat de verzoekende partij in dit geschil een vereniging is, dat wil zeggen een non-profitorganisatie, en het feit dat een vereniging slechts bijkomstig een economische activiteit kan uitoefenen, niet beslissend voor de beantwoording van de vraag of de verzoekende partij recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Tegelijkertijd is de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) van mening dat het feit dat ondernemingen uitgesloten worden van de uitvoering van de betrokken projecten, relevant zou kunnen zijn om te beoordelen of de betrokken activiteit een economisch karakter heeft, omdat de btw-richtlijn weliswaar een zeer ruime werkingssfeer toekent aan de btw, maar alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen [arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C- 316/18 (EU:C:2019:559), punt 20].

[18] Overeenkomstig de besluiten nr. 617 en nr. 365, die respectievelijk de bepalingen vaststellen voor de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project, is het doel van deze projecten aan ondernemers opleidingen op specifieke gebieden te verstrekken door de nodige steun te verlenen uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling.

Volgens de besluiten nr. 617 en nr. 365 en in overeenstemming met de met het bureau gesloten contracten verzorgt de vereniging in het kader van deze projecten zelf geen opleidingen, maar neemt zij deze af bij ondernemingen, die vervolgens de begunstigten van de steun opleiden. In onderhavige zaak leiden de activiteiten van de vereniging dus niet tot enige toegevoegde waarde ten opzichte van de aangeboden opleidingen, noch tot aanvullende inkomsten die rechtstreeks voortvloeien uit het aanbieden van opleidingen. Overeenkomstig de besluiten nr. 617 en nr. 365 bestaan de inkomsten van de vereniging uit de uitvoering van

het ICT-project en het MKO-project uit de betaling van steun uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling voor het beheer van het project. Deze tegenprestatie is bovendien niet aan de btw onderworpen.

Derhalve kan worden geconcludeerd dat de vereniging van het bureau financiering ontvangt voor projecten uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling, de begunstigen van de steun en de aanbieders van de opleidingen selecteert en voor het goede verloop van en het toezicht op die opleidingen en de verdeling van de steun aan de eindbegunstigen zorgt. Die omstandigheden wijzen erop dat de activiteiten van de vereniging bij de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project in de praktijk gericht zijn op het beheer van de financiering uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling en het beheer van deze projecten.

Gezien deze omstandigheden rijst de vraag of deze activiteiten een economisch karakter hebben, hetgeen een voorwaarde is om te kunnen concluderen dat de vereniging bij de uitvoering van bovengenoemde projecten kan worden beschouwd als een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

[19] In deze zaak heeft de vereniging als aanvullend argument om haar activiteiten als activiteiten van economische aard te kwalificeren, aangevoerd dat zij, wat het ICT-project betreft, voor het beheer van het project zelf facturen ten belope van 5 % of 10 % van het bedrag van de staatssteun heeft uitgereikt aan de begunstigen van de opleidingen. Dit wordt bevestigd door de documenten in onderhavige zaak. Het feit dat de vereniging in bepaalde gevallen aan de begunstigen van de steun btw-facturen heeft uitgereikt voor het beheer van het project, verleent volgens de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) op zich geen economisch karakter aan de activiteit van de verzoekende partij. Bovendien zijn, overeenkomstig het met het bureau gesloten contract, de kosten van het beheer van het ICT-project als subsidiabele kosten in dat project opgenomen en wordt volgens punt 2.1.13 van bijlage 1 bij dat contract dubbele financiering van het project niet toegestaan.

[20] In onderhavige zaak wordt niet betwist dat de vereniging bij de uitvoering van het ICT-project en het MKO-project opleidingsdiensten heeft afgenomen bij ondernemingen en de btw op de btw-facturen van die ondernemingen als voorbelasting heeft aangegeven. Evenmin wordt betwist dat de vereniging zelf geen opleidingen heeft verzorgd voor de begunstigen van de steun.

Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

Volgens de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) is het van belang te verduidelijken of de vereniging in de omstandigheden van de onderhavige zaak en rekening houdend met het feit dat zij

eigenlijk geen opleidingen verzorgt, kan worden beschouwd als een dienstverrichter in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn.

[21] Indien de vereniging wordt geacht opleidingsdiensten te hebben verleend aan de begunstigen van de steun, dient het vraagstuk van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 73 van de btw-richtlijn te worden verduidelijkt.

Uit de stukken in de onderhavige zaak blijkt dat de vereniging, in het kader van het MKO-project, aan de begunstigen van de steun btw-facturen voor opleidingen heeft uitgereikt waarin slechts 30 % van de waarde van de dienst was opgenomen. De btw-facturen van de ondernemingen die de opleidingen daadwerkelijk hebben verzorgd, vermelden echter de volledige waarde van de betreffende diensten. Dit leidt tot een situatie waarin de vereniging btw betaalt over een bedrag dat 30 % van de werkelijke waarde van de dienst vormt, maar de voorbelasting wordt afgetrokken over de volledige waarde van de opleiding.

Daarom moet worden verduidelijkt of in het kader van het MKO-project alleen het bedrag (30 %) dat de vereniging overeenkomstig de uitgereikte btw-facturen van de begunstigen van de steun heeft ontvangen, dan wel ook het bedrag dat de vereniging van het bureau in de vorm van steun heeft ontvangen voor het verlenen van de opleidingsdienst, als belastbare tegenprestatie moet worden beschouwd.

Gelet op het voorgaande wijst de Administratīvā apgabaltiesa (bestuursrechter in tweede aanleg, Letland) op grond van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [*omissis*] [verwijzing naar nationale procedurele bepalingen] de navolgende

beslissing

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- 1) Moet artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een non-profitorganisatie die zich bezighoudt met de uitvoering van door het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling gefinancierde staatssteunprogramma's, is aan te merken als een belastingplichtige die een economische activiteit verricht?
- 2) Moet artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een vereniging die eigenlijk geen opleidingen verzorgt, toch gelijk te stellen is met een dienstverrichter wanneer de betreffende diensten bij een andere ondernemer zijn afgenomen om de uitvoering van een door het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling gefinancierd staatssteunproject mogelijk te maken?

3) Is, wanneer de dienstverrichter van de dienstontvanger slechts een gedeeltelijke tegenprestatie (30 %) ontvangt voor de verrichte dienst en de resterende waarde van die dienst wordt betaald met steun uit het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling, de belastbare tegenprestatie overeenkomstig artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dan het totale bedrag dat de dienstverrichter ontvangt van de dienstontvanger én van een derde in de vorm van de steun?

De onderhavige procedure wordt geschorst in afwachting van een beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Tegen deze beslissing is geen beroep mogelijk.

[omissis] [handtekeningen en formaliteiten] [omissis]