



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 25. června 2015¹

Věc C-174/14

**Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
proti
Fazenda Pública**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 13 odst. 1 —
Neexistence povinnosti k dani — Pojem ‚jiné veřejnoprávní subjekty‘ — Autonomní oblast Azory —
Subjekt zřízený oblastí ve formě akciové společnosti, v níž 100% podíl kapitálu vlastní tato oblast
a jejímž úkolem je poskytovat oblasti služby obecného hospodářského zájmu v oblasti řízení oblastních
zdravotnických služeb — Určení podmínek poskytování těchto služeb včetně odměňování
v programových smlouvách uzavřených mezi subjektem a oblastí“

I – Úvod

1. Projednávaná věc se týká výkladu čl. 13 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² a konkrétně pak výkladu pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“. Výše uvedený článek stanoví, že některá plnění uskutečňovaná veřejnoprávními subjekty jsou osvobozena od DPH.

2. Navrhovatelka v původním řízení, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (dále jen „Saudaçor“), je akciovou společností s výlučně veřejným kapitálem, v níž má 100% podíl autonomní oblast Azory (dále jen „RAA“). S ohledem na zvláštní režim této společnosti, který zahrnuje veřejné i soukromé prvky, si Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) není jist tím, zda má být považována za veřejnoprávní subjekt ve smyslu výše uvedeného čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

3. Judikatura Soudního dvora, která se týká tohoto ustanovení (bývalého čl. 4 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně³), je značně rozsáhlá, ale pojednává v podstatě jen o druhé kumulativní podmínce, která je ve zmíněném článku uvedena, a sice o podmínce týkající se činností a plnění, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako „orgány veřejné moci“. Naopak pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ jako takový byl předmětem zkoumání méně často.

¹ — Původní jazyk: francouzština.

² — Úř. věst. L 347, s. 1; Zvl. vyd. 03/18, s. 63.

³ — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

1. Směrnice 2004/18

4. Článek 1 odst. 9 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/18/ES ze dne 31. března 2004 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na stavební práce, dodávky a služby⁴ stanoví:

„Veřejnými zadavateli“ se rozumí stát, regionální nebo místní orgány, veřejnoprávní subjekty, sdružení tvořená jedním či více takovými orgány nebo jedním či více veřejnoprávními subjekty.

„Veřejnoprávním subjektem“ se rozumí jakýkoli subjekt:

- a) založený nebo zřízený za zvláštním účelem uspokojování potřeb obecného zájmu, který nemá průmyslovou nebo obchodní povahu;
- b) který má právní subjektivitu a
- c) je financován převážně státem, regionálními nebo místními orgány nebo jinými veřejnoprávními subjekty; nebo je těmito orgány řízen; nebo je v jeho správním, řídicím nebo dozorčím orgánu více než polovina členů jmenována státem, regionálními nebo místními orgány nebo jinými veřejnoprávními subjekty.

Demonstrativní seznamy veřejnoprávních subjektů a kategorií těchto subjektů, které splňují kritéria uvedená v druhém pododstavci písm. a), b) a c), jsou uvedeny v příloze III. [...]”

2. Směrnice 2006/112

5. Směrnice 2006/112 ke dni 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Společenství týkající se DPH, zejména šestou směrnicí⁵.

6. Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

7. Článek 9 odst. 1 této směrnice zní takto:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

4 — Úř. věst. L 134, s. 114; Zvl. vyd. 03/18, s. 63.

5 — Navzdory mnoha změnám textu jsou relevantní ustanovení směrnice 2006/112 v podstatě shodná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. V tomto smyslu viz rozsudek Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 6).

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

8. Článek 13 odst. 1 výše uvedené směrnice stanoví:

„Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“

B – Portugalské právo

1. Právní úprava v oblasti DPH

9. Článek 2 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že stát a jiné právnické osoby veřejného práva nejsou v souvislosti s plněními, jež provádějí při výkonu svých pravomocí veřejné moci, považovány za osoby povinné k DPH, a to ani tehdy, vybírají-li při této příležitosti poplatky nebo jakékoliv jiné protiplnění, pokud jejich osvobození od daně nevede k narušení hospodářské soutěže.

10. Článek 2 odst. 3 výše uvedeného zákona stanoví, že stát a jiné právnické osoby veřejného práva jsou vždy považovány za osoby povinné k DPH, pokud uskutečňují určité činnosti a zdanitelná plnění z nich vyplývající, ledaže by bylo prokázáno, že je uskutečňují v zanedbatelné míře.

2. Právní režim společnosti Saudaçor

11. Saudaçor byla zřízena regionálním legislativním nařízením RAA č. 41/2003/A⁶ ze dne 17. října 2003 ve formě akciové společnosti s výlučně veřejným kapitálem, v níž má 100% podíl RAA. Saudaçor byla zřízena za účelem přeměny Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (Institut pro řízení financování zdravotnictví v RAA) na akciovou společnost.

12. Podle čl. 2 odst. 1 zmíněného legislativního nařízení č. 41/2003/A je úkolem Saudaçor zajistit poskytování služeb obecného hospodářského zájmu v oblasti zdravotnictví. Náplní tohoto úkolu je plánování a řízení oblastního zdravotnického systému a souvisejících informačních systémů, infrastruktur a zařízení, jakož i provádění prací zaměřených na výstavbu, zachování, obnovu a rekonstrukci zdravotnických zařízení a středisek, zejména v oblastech postižených přírodními pohromami a v oblastech, jež jsou považovány za rizikové.

6 — *Diário da República I*, řada A č. 257 ze dne 6. listopadu 2003, s. 7430.

13. Článek 3 tohoto regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví:

„V rámci svého úkolu spočívajícího v poskytování služeb obecného hospodářskému zájmu je Saudaçor povinna:

- a) zajišťovat centralizované zásobování oblastního zdravotnictví;
- b) poskytovat zboží a služby subjektům, které jsou členy oblastního zdravotnického systému [dále jen „SRS“];
- c) poskytovat finanční prostředky zdravotnickým zařízením v souladu s cíli týkajícími se zajišťování péče, k nimž se jednotlivá zařízení zavázala v rámci jimi uzavřených smluv;
- d) určovat hlavní pravidla a zásady pro účely rozpočtového řízení zdravotnických středisek a sledovat jejich uplatňování;
- e) hodnotit hospodářsko-finanční řízení organizací a středisek spadajících pod SRS nebo jím financovaných a vypracovávat pravidelně zprávy o jejich finanční situaci a o řízení jejich lidských a hmotných zdrojů;
- f) podporovat rozvoj informačních systémů pro organizace spadající pod SRS;
- g) provádět práce týkající se SRS, jejichž provedení je ve veřejném zájmu;
- h) poskytovat podporu střediskům a zařízením spadajícím pod SRS v oblastech, ve kterých to bude považováno za nutné.“

14. Článek 4 odst. 1 zmíněného regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví, že Saudaçor podléhá „ustanovením tohoto nařízení, stanovám, jež jsou jeho přílohou, právnímu režimu sektoru státních podniků zavedenému nařízením s mocí zákona č. 558/99 ze dne 17. prosince 1999⁷] a právu soukromému“. Podle odstavce 2 tohoto článku je Saudaçor povinna dodržovat při výkonu své činnosti pravidla, jimiž se řídí organizace a chod oblastní zdravotnické služby RAA.

15. Článek 10 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví, že Saudaçor má pro účely výkonu svých úkolů stejné pravomoci jako RAA a jako příklady dále uvádí některé z těchto pravomocí, například pravomoc vyvlastnit majetek.

16. Podle čl. 4 odst. 1 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A, který se týká zřízení společnosti Saudaçor, podléhá tento subjekt právnímu režimu státních podniků, který byl stanoven nařízením s mocí zákona č. 558/99. Článek 3 tohoto nařízení s mocí zákona č. 558/99⁸ stanoví, že „veřejnými podniky“ se rozumí společnosti založené podle obchodního zákoníku, v nichž má rozhodující vliv stát nebo jiné veřejné státní subjekty, ať již samostatně či společně, přímo či nepřímo, jakož i subjekty ve formě podniků uvedených v kapitole III nařízení, jež jsou označovány jako podnikatelské veřejné subjekty.

7 — *Diário da República I*, řada A č. 292 ze dne 17. prosince 1999, s. 9012.

8 — Ve znění změn. Uvedené nařízení s mocí zákona bylo ke 2. prosinci 2013 zrušeno nařízením s mocí zákona č. 133/2013 ze dne 3. října 2013 (*Diário da República I*, řada A č. 191 ze dne 3. října 2013, s. 5988), avšak v době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení, tj. v letech 2007–2010, stále platil prvně uvedený předpis.

17. Článek 7 nařízení s mocí zákona č. 558/99 stanoví, že aniž jsou dotčena právní ustanovení použitelná na veřejné podniky na úrovni oblastí, obcí a sdružení obcí⁹, podléhají veřejné podniky právu soukromému s výjimkou případů uvedených v tomto nařízení s mocí zákona a v předpisech, jimiž se přijímají stanovy těchto podniků. Daně a poplatky jsou veřejným podnikům přímo i nepřímo ukládány na základě společného systému¹⁰.

18. Saudaçor vykonává svou činnost v rámci programových smluv uzavřených s RAA podle čl. 20 odst. 1 stanov této společnosti, v nichž jsou definovány zejména služby, jež má Saudaçor poskytovat v oblasti plánování a řízení oblastní zdravotnické služby, jakož i kompenzaci ve formě tzv. „finančního příspěvku“, kterou má zmíněný region vyplácet „jako protiplnění za poskytnutí služeb, které jsou předmětem smlouvy“ a která je „považována za postačující k pokrytí nákladů na provoz společnosti Saudaçor“.

19. První z těchto programových smluv byla uzavřena dne 23. července 2004 na období let 2004–2008 a byla v ní stanovena celková kompenzace ve výši 15 905 000 eur, což odpovídalo částce 3 990 000 eur na rok 2007 a částce 4 050 000 eur na rok 2008. Druhá programová smlouva byla uzavřena s účinností k 1. lednu 2009¹¹ na období let 2009–2012 a byla v ní stanovena roční kompenzace ve výši 8 500 000 eur, která byla společným nařízením ze dne 8. března 2010¹² snížena na částku 6 599 147 eur na rok 2009. V článku 5 obou těchto smluv se uvádí, že zmíněné částky mohou být revidovány, pokud dojde ke změně okolností, v jejímž důsledku bude daná částka zjevně nedostatečná k tomu, aby umožnila provádění programové smlouvy.

20. V článku 3 obou programových smluv jsou vyjmenovány smluvní povinnosti společnosti Saudaçor a v přílohách III těchto smluv služby obecného zájmu, jež má poskytovat. Tyto služby obecného zájmu zahrnují tři kategorie služeb, a to zejména pomoc při plánování oblastní zdravotnické služby, kontrolu a financování oblastní zdravotnické služby a zavedení, správu a údržbu informačních a informatických systémů pro podporu zdravotnického sektoru RAA.

III – Spor v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

21. Dne 2. března 2011 vypracovala portugalská daňová správa návrh zprávy o kontrole, v níž navrhla opravy týkající se DPH, kterou měla Saudaçor odvést z titulu činností, jež uskutečnila v letech 2007 až 2010, a to v celkové výši 4 750 586, 24 eura.

22. Po vyslechnutí společnosti Saudaçor byla tato zpráva o kontrole dne 6. dubna 2011 schválena.

23. Z výše uvedené zprávy, která je citována v předkládacím usnesení, vyplývá, že společnost Saudaçor během dotčených účetních období účtovala protiplnění, jež získala od RAA, jako dotace osvobozené od DPH. Během řízení však společnost Saudaçor upustila od kvalifikace dotace a tvrdila, že by měla být považována za „právní osobu veřejného práva“ ve smyslu čl. 2 odst. 2 zákona o DPH, kterým se provádí čl. 4 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice, jehož obsah odpovídá čl. 13 odst. 1 prvnímu pododstavci směrnice 2006/112.

9 — Podle vyjádření portugalské vlády se tato výhrada netýká podniků zřízených z podnětu autonomních oblastí, nýbrž podniků zřízených z podnětu správních oblastí, jež v době sporu v původním řízení dosud neexistovaly.

10 — Kromě zmíněného režimu státních podniků, který je použitelný na Saudaçor na základě čl. 4 odst. 1 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A, odkázala Evropská komise rovněž na právní režim veřejných podniků v rámci RAA, který byl zaveden regionálním legislativním nařízením č. 7/2008/A (*Diário da República I*, řada A č. 58 ze dne 24. března 2008, s. 1649). Ustanovení článku 9 tohoto regionálního legislativního nařízení jsou v podstatě shodná s ustanoveními článku 7 nařízení s mocí zákona č. 558/99.

11 — Tato druhá programová smlouva byla naproti tomu schválena a podepsána až v březnu 2010.

12 — Nařízení místopředsedy vlády oblasti Azory a oblastního tajemníka pro zdravotnictví.

24. Ve zmíněné zprávě o kontrole daňová správa uvedla zejména to, že vzhledem ke svému právnímu režimu podléhá Saudaçor běžnému režimu DPH a že se nemůže dovolávat ustanovení o osobách nepovinných k dani obsaženého v čl. 2 odst. 2 zákona o DPH. Společnost Saudaçor podle ní ostatně uznala, že podléhá DPH, když žádala o souhrnnou částku ve výši 2 300 273,17 eura z titulu odpočtů DPH z koupě zboží a ze služeb, aniž však odvedla DPH z částek získaných od RAA.

25. Daňová správa odkazuje na závaznou informaci č. 1271 ze dne 21. března 2006¹³, podle níž čl. 2 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že za uvedených podmínek se z daňové povinnosti vyjímá pouze stát a právnické osoby veřejného práva. Na ostatní subjekty se tato výjimka vztahovat nemůže, a to ani pokud se jedná o veřejné podniky ve smyslu právního režimu sektoru státních podniků, jako je tomu v projednávané věci u akciové společnosti s výlučně veřejným kapitálem, ani v případě, že jsou těmto podnikům svěřena některá plnění vyplývající z výkonu pravomocí pověřeného orgánu, jež nenarušují hospodářskou soutěž.

26. Kromě toho se správa domnívá, že služby, jež společnost Saudaçor poskytovala v oblasti plánování a řízení oblastní zdravotnické služby v rámci programových smluv, jsou činnostmi soukromoprávními, což vede rovněž k závěru, že by vynětí z povinnosti k DPH mohlo vést k narušení hospodářské soutěže. Tak je tomu například v případě zavádění, správy a údržby oblastního zdravotnického informačního systému.

27. Následně byly společnosti Saudaçor doručeny výměry DPH. Dne 27. července 2011 byla tato společnost předvolána k účasti v daňovém řízení, jehož předmětem bylo vyměření DPH a příslušných úroků z prodlení.

28. Společnost Saudaçor podala k Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada odvolání proti výměrům DPH a příslušným úrokům z prodlení za účetní roky 2007 až 2010, za něž na ní byla vymáhána celková částka 5 157 249,72 eura.

29. Výše uvedený soud prvního stupně toto odvolání zamítl, a to zejména z důvodu, že ustanovení o osobách nepovinných k dani obsažené v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 se nevztahuje na takový subjekt, jakým je společnost Saudaçor, která sice byla zřízena z podnětu RAA, avšak je na oblasti nezávislou akciovou společností soukromého práva, která své úkoly a cíle plní samostatně.

30. Předkládající soud, k němuž byl podán opravný prostředek proti výše uvedenému rozsudku, má za to, že hlavní otázkou je v projednávané věci to, zda se může takový subjekt, jakým je společnost Saudaçor, dovolávat ustanovení o osobách nepovinných k dani obsaženého v čl. 2 odst. 2 zákona o DPH, jehož obsah odpovídá čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, jakož i posouzení, zda částky týkající se sporných výměrů DPH představují rozpočtové převody mezi veřejnoprávními subjekty.

31. Podle názoru předkládajícího soudu sice z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že osobami, které nejsou povinné k DPH, jsou pouze veřejnoprávní subjekty vystupující jako orgány veřejné moci, avšak na základě této judikatury nelze určit, zda takový subjekt, jakým je společnost Saudaçor, spadá vzhledem ke svému právnímu postavení akciové společnosti vzniklé přeměnou státního subjektu pod výše uvedený pojem „veřejnoprávní subjekt“ a zda má za takovýchto okolností tento pojem stejný rozsah jako pojem „veřejnoprávní subjekt“, tak jak je definován v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18, jak tvrdí společnost Saudaçor.

13 — Přestože údaje, jež v této souvislosti uvádí předkládací usnesení, nejsou příliš jasné, mám za to, že se jedná o závaznou informaci, kterou vypracovala daňová správa v řízení A200 2005045 a která se týká otázky, zda má být výkon činnosti společností Saudaçor chápán v tom smyslu, že k němu došlo při výkonu veřejnoprávních pravomocí, na něž se vztahuje čl. 2 odst. 2 zákona o DPH, nebo v případě, že tomu tak není, jakému režimu podléhá její činnost a její podnik pro účely DPH. Portugalská vláda během jednání tvrdila, že společnost Saudaçor si tuto závaznou informaci sama vyžádala.

32. Vzhledem k pochybnostem týkajícím se výkladu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 rozhodl Supremo Tribunal Administrativo rozhodnutím ze dne 12. března 2014 přerušit původní řízení a položit Soudnímu dvoru níže uvedené předběžné otázky:

- „1) Je vnitrostátní soud oprávněn vykládat pojem ‚veřejnoprávní subjekt‘ obsažený v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice [2006/112] podle normativního pojmu ‚veřejnoprávní subjekt‘ obsaženého v čl. 1 odst. 9 směrnice [2004/18]?
- 2) Odpovídá pojmu ‚veřejnoprávní subjekt‘, který vystupuje jako orgán veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice [2006/112], subjekt zřízený jako akciová společnost s výlučně veřejným kapitálem, jehož 100% vlastníkem je autonomní oblast Azory a jehož předmětem činnosti je provádění poradenských a řídicích činností zaměřených na rozvoj a racionalizaci oblastního zdravotnického systému, a to v rámci plnění programových smluv uzavíraných s výše uvedenou oblastí, která na výše uvedený subjekt přenesla své veřejnoprávní pravomoci v oblasti zdravotnictví a která primárně odpovídá za poskytování veřejné služby v oblasti zdravotnictví?
- 3) Lze ve světle ustanovení výše uvedené směrnice považovat protiplnění, jež tato společnost získává a které spočívá v poskytnutí finančních prostředků nezbytných k výkonu programových smluv, za odměnu za poskytnuté služby pro účely založení povinnosti k DPH?
- 4) Splňuje v případě kladné odpovědi tato společnost požadavky nezbytné k tomu, aby se na ni mohlo vztahovat ustanovení o osobách nepovinných k dani obsažené v čl. 13 odst. 1 směrnice [2006/112]?“

33. Písemná vyjádření předložily společnost Saudaçor, portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise, přičemž všichni výše jmenovaní účastníci řízení byli na jednání konaném dne 19. března 2015 zastoupeni.

IV – Analýza

A – Úvodní poznámky

34. Než se začnu věnovat předběžným otázkám, posoudím, v jakém pořadí by měly být řešeny. Společnost Saudaçor navrhla zabývat se nejprve třetí otázkou, jejímž cílem je určit, zda protiplnění, jež vyplatila RAA, představuje odměnu za poskytnuté služby. Podle názoru společnosti Saudaçor se jedná o otázku týkající se povahy jejích činností, jež podle ní nelze považovat za „ekonomické“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

35. Články 9 a 13 směrnice 2006/112 jsou součástí hlavy III zmíněné směrnice, která je nadepsána „Osoby povinné k dani“. Tato hlava III obsahuje úpravu, která se týká obecně osob povinných k dani, jakož i zvláštní ustanovení např. pro seskupení pro účely DPH nebo úpravu pro orgány veřejné moci.

36. V tomto ohledu je třeba poukázat na okolnost, že článek 9 směrnice 2006/112 obsahuje obecnou úpravu, zatímco článek 13 obsahuje úpravu osvobození¹⁴. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že předpokladem pro použití čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 je předchozí posouzení ekonomického charakteru dotyčné činnosti¹⁵.

14 — V souvislosti s čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, který odpovídá současnému znění článku 13 směrnice 2006/112, viz rozsudek Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 18).

15 — V tomto smyslu viz rozsudky T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 15), a Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 34 a 39).

37. Pojem „ekonomická činnost“, který je uveden v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, souvisí s článkem 2 téže směrnice, neboť pokud má být určitá činnost považována za ekonomickou, musí být uskutečněna za úplat. Spočívá-li činnost poskytovatele výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, neexistuje základ daně, a tato bezplatná plnění tedy nepodléhají dani z přidané hodnoty. Ekonomické činnosti, jež uskutečňují osoby povinné k dani, musí být vždy činnostmi prováděnými za účelem získání protihodnoty nebo činnostmi, které lze kompenzovat protihodnotou¹⁶.

38. Podle mého názoru tedy k poskytnutí užitečných odpovědí předkládajícímu soudu postačí, vyřeší-li Soudní dvůr pouze dvě právní otázky.

39. Vyřešení sporu v původním řízení totiž závisí zaprvé na tom, zda musí být takový subjekt, jako je společnost Saudaçor, považován za osobu povinnou k dani, přičemž odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda má její činnost ekonomickou povahu ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. K odpovědi na tuto otázku je třeba zkoumat, zda je odměna, kterou vyplácela RAA, protiplněním za služby, jež poskytla společnost Saudaçor.

40. Pro případ, že bude třeba považovat společnost Saudaçor za osobu povinnou k dani, bude třeba zadruhé zkoumat, zda byla i přesto osvobozena od DPH na základě čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 jakožto veřejnoprávní subjekt uskutečňující dotčená plnění v postavení orgánu veřejné moci.

41. Navrhuji tedy, aby byly předběžné otázky, jež položil Supremo Tribunal Administrativo, zkoumány ve výše uvedeném pořadí.

42. Nadto je třeba uvést, že portugalská vláda při svém tvrzení, že čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 není pro účely věci v původním řízení relevantní, vycházela z toho, že společnost Saudaçor, jak sama doznává, uskutečnila určitá plnění, jež jí umožnila odečíst DPH z nabytého zboží, takže se nemůže dovolávat toho, že ve vztahu k týmž plněním nemá povinnost DPH odvést. Tato vláda v této souvislosti odkazuje na rozsudky Cantor Fitzgerald International¹⁷ a MDDP¹⁸. Podle mého názoru však nejsou informace, jež jsou obsaženy v těchto rozsudcích, přímo použitelné v projednávané věci a pro vyřešení sporu v původním řízení dokonce ani nejsou relevantní.

43. Zastávám totiž názor, že pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 i pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce zmíněné směrnice jsou pojmy vycházejícími z objektivních skutečností. Chování určité osoby, ať již povinné k DPH, či nikoli, nemůže změnit rozsah a působnost těchto článků¹⁹.

16 — Rozsudky Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, body 10 a 11), a Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 12).

17 — Podle tohoto rozsudku (C-108/99, EU:C:2001:526, bod 33) se osoba povinná k dani, která má za účelem dosažení stanoveného hospodářského cíle volbu mezi operacemi osvobozenými od daně a zdanitelnými operacemi, musí ve svém vlastním zájmu rozhodnout s přihlédnutím k objektivnímu režimu DPH. Zásada daňové neutrality neznamená, že osoba povinná k dani, která může mezi těmito operacemi volit, má právo zvolit jednu z nich a přitom uplatňovat účinky druhé z nich.

18 — V tomto rozsudku (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45 a výrok) Soudní dvůr rozhodl, že osoba povinná k dani nemůže uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud služby, které poskytuje na výstupu, nepodléhají DPH z důvodu osvobození od daně stanoveného vnitrostátním právem v rozporu s ustanoveními unijního práva.

19 — Nadto je třeba poznamenat, že v každém případě je věcí vnitrostátního soudce, aby odmítl přiznat hospodářskému subjektu nárok na odpočet DPH, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že nárok je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, body 33 a 34).

B – K ekonomické povaze činnosti společnosti Saudaçor a k otázce, zda je tato společnost povinna k DPH

44. Pochybnosti předkládajícího soudu ohledně povahy plnění, jež poskytovala společnost Saudaçor, vyjádřené ve třetí předběžné otázce plynou z tvrzení Saudaçor, podle nichž jsou odměny, které jí vyplatila RAA, rozpočtovými převody mezi dvěma právními osobami veřejného práva, které měly Saudaçor umožnit poskytování nekomerčních plnění v oblasti zabezpečování a řízení oblastní zdravotnické služby.

45. Ostatní účastníci řízení, kteří předložili vyjádření, se naopak domnívají, že částky, jež vyplatila RAA společnosti Saudaçor, přímo souvisejí s plněními, jež byla Saudaçor povinna RAA poskytovat.

46. Připomínám, že úkolem společnosti Saudaçor je poskytovat služby obecného hospodářského zájmu v oblasti zdravotnictví, jejichž náplní je plánování a řízení oblastního zdravotnického systému a souvisejících informačních systémů, infrastruktur a zařízení, jakož i provádění prací zaměřených na výstavbu, zachování, obnovu a rekonstrukci zdravotnických zařízení a středisek²⁰.

47. Portugalská vláda upřesnila, že věc v původním řízení se týká pouze plateb uvedených v čl. 2 písm. a) a čl. 5 odst. 1 a v přílohách I programových smluv na období let 2004–2008 a 2009–2012 týkajících se služeb, jež se společnost Saudaçor zavázala RAA poskytnout, a to z důvodu, že výměry DPH, jež byly ve sporu v původním řízení zpochybněny, se týkaly pouze těchto plateb²¹. Kromě toho se uvedená vláda domnívá, že dotčenými službami jsou pouze služby technické a administrativní podpory, které bývají často označovány jako služby „back office“.

48. Co se týče snížení finančního příspěvku na rok 2009, které bylo stanoveno nařízením ze dne 8. března 2010, portugalská vláda vysvětlila, že se pravděpodobně jednalo o opravu závažné chyby v programové smlouvě na období let 2009–2012²², a nikoli o opatření, kterým RAA jednostranně určila odměnu pro společnost Saudaçor, která má ostatně svou vlastní autonomní správní radu i všechny vyjednávací a smluvní pravomoci.

49. Nejprve je třeba uvést, že podle čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 se pojmem „ekonomická činnost“ rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Z judikatury vyplývá, že z analýzy těchto definic je jasně patrný rozsah působnosti pojmu „ekonomické činnosti“, jakož i jeho objektivní povaha, a to v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky. Činnost je tak obecně kvalifikována jako ekonomická, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje²³.

20 — Viz bod 12 tohoto stanoviska.

21 — Podle uvedené vlády může společnost Saudaçor na základě ustanovení 2, 5 a 7 programových smluv získat od RAA i jiné platby, zejména dotace, jež vyplácí RAA společnosti Saudaçor za účelem plnění zvláštních významných cílů veřejného zájmu.

22 — Vzhledem k tomu, že tato programová smlouva byla podepsána až dne 5. března 2010, výše finančního příspěvku uvedená ve smlouvě neodpovídá skutečné částce, která již byla v měsíčních intervalech fakturována a vyplácena za plnění, jež Saudaçor v roce 2009 skutečně poskytla.

23 — Rozsudky Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, body 8, 9 a 15); Komise v. Řecko (C-260/98, EU:C:2000:429, body 26 a 28), a Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37 a citovaná judikatura).

50. Z ustálené judikatury lze vyvodit, že možnost kvalifikovat plnění jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci *přímé souvislosti* mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Poskytování služby za úplatu je prováděno, a proto zdaněno jen tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem této služby právní vztah, v jehož rámci si vyměňují vzájemná plnění, a odměna poskytovatele služby představuje skutečnou protihodnotu za poskytnutou službu²⁴.

51. Skutečnost, že činnost hospodářského subjektu spočívá ve výkonu funkcí, jež jsou přiznány a upraveny zákonem za účelem plnění cíle obecného zájmu, je irelevantní²⁵. Platba provedená veřejným orgánem v obecném zájmu tak může představovat protiplnění za poskytnutí služby ve smyslu směrnice 2006/112. Pojem „poskytnutí služby“ nesouvisí s účelem této služby, o němž rozhoduje osoba, která za tuto službu platí. Jediné, co musí být zohledněno, je povaha přijatého závazku, přičemž pod společný systém DPH spadají pouze takové závazky, které souvisí se spotřebou²⁶.

52. Aby navíc bylo možné mít za to, že je poskytování služeb prováděno za úplatu ve smyslu směrnice 2006/112, není požadováno ani to, aby protiplnění tohoto poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce, neboť toto protiplnění může být obdrženo i od třetí osoby²⁷. Takováto situace nicméně ve věci v původním řízení nenastala, neboť příjemcem služeb, jež poskytla společnost Saudaçor, je RAA, veřejný orgán odpovědný za oblastní zdravotnický systém Azorských ostrovů, který provádí platby a je příjemcem výše uvedených služeb.

53. Z judikatury Soudního dvora konečně vyplývá, že pokud se předmětné poskytování služeb vyznačuje zejména nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik požadované plnění, není nutné k uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované poskytnuté službě²⁸.

54. Především mám za to, že z programových smluv, které výslovně stanoví kompenzaci „jakožto protiplnění za poskytnutí služeb, které jsou předmětem smlouvy“, lze vyvodit, že mezi platbami ze strany RAA a poskytováním služeb obecného zájmu, jež prováděla společnost Saudaçor, existuje přímý vztah. Připomínám, že skutečnost, že platbu uskutečnil veřejný orgán ve veřejném zájmu, nevylučuje možnost považovat ji za protiplnění za poskytnutí služeb ve smyslu směrnice 2006/112²⁹.

55. Z judikatury Soudního dvora navíc vyplývá, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH. Vzhledem k tomu, že smluvní situace obvykle odráží hospodářskou a obchodní realitu plnění, a v zájmu vyhovění požadavkům právní jistoty, představují relevantní smluvní ujednání obvykle prvek, který je třeba zohlednit, ledaže by se ukázalo, že tato smluvní ujednání jsou čistě vykonstruovaná a neodpovídají hospodářské a obchodní realitě plnění³⁰. Ve věci v původním řízení tak tomu podle všeho není. Smluvní ujednání tedy představují prvek, který může být zohledněn.

24 — Rozsudky Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, body 11 a 12); Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14); Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39); Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 44); GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, body 18 a 19), a Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovaná judikatura).

25 — Rozsudky Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 10); Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 31), a Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 43).

26 — Rozsudek Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 20).

27 — Rozsudky Loyalty Management UK a Baxi Group (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 56), a Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34).

28 — Rozsudky Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 40), a Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 36). V projednávané věci lze z programových smluv vyvodit, že RAA vyplácela příspěvek společnosti Saudaçor po dvanáctinách a podle tvrzení portugalské vlády i společnosti Saudaçor fakturovala své služby v měsíčních intervalech.

29 — Rozsudek Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 20).

30 — Rozsudek Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 42 až 45).

56. V projednávané věci nic nenasvědčuje ani tomu, že by finanční příspěvek, který společnost Saudaçor získala, zjevně neodpovídal skutečné hodnotě poskytnuté služby³¹. Z programových smluv naopak vyplývá, že výše finančního příspěvku může být revidována, pokud bude zjevně nedostatečná k tomu, aby umožnila provádění této programové smlouvy. Během let 2007 až 2010 podle všeho nedošlo k žádným revizím, jejichž důsledkem by bylo zvýšení částky. Naopak revize finančního příspěvku na rok 2009, která vedla ke snížení tohoto příspěvku, proběhla v situaci, kdy částky, které již společnost Saudaçor vyfakturovala k datu podpisu programové smlouvy na výše uvedený rok, byly o téměř dva miliony eur nižší než částka, která byla stanovena v programové smlouvě uzavřené v roce 2010.

57. Činnosti společnosti Saudaçor spočívající v poskytování služeb plánování, řízení a poradenství mají trvalou povahu a společnost Saudaçor za ně získává odměnu. Znamená to tedy, že dotčené činnosti mají ekonomickou povahu a jedná se o poskytování služeb za úplatu. Kromě toho je třeba zdůraznit, že společnost Saudaçor v žádném případě neposkytuje veřejné zdravotnické služby pro obyvatele Azorských ostrovů. Tyto služby poskytují subjekty sdružené v rámci oblastního zdravotnického systému.

58. Vzhledem k tomu, že služby dotčené ve věci v původním řízení poskytované společností Saudaçor musejí být chápány v tom smyslu, že mají ekonomickou povahu, musí být společnost Saudaçor považována za osobu povinnou k DPH ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. Aby tedy bylo možné zjistit, zda může být společnost Saudaçor i přesto osvobozena od DPH jakožto veřejnoprávní subjekt vystupující jako orgán veřejné moci, je třeba vyložit pojem „veřejnoprávní subjekt“ obsažený v čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112.

C – K možnosti uplatnit na ekonomické činnosti společnosti Saudaçor osvobození stanovené v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112

1. K irelevantnosti pojmu „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu směrnice 2004/18 pro účely výkladu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112

59. Z důvodů souvisejících se zajištěním vnitřní soudržnosti systému navrhla společnost Saudaçor ve věci v původním řízení, aby byl pojem „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 vykládán ve světle pojmu „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18. Společnost Saudaçor je toho názoru, že pojem „veřejnoprávní subjekt“ prochází napříč celým unijním právem. Předkládající soud se prostřednictvím své první předběžné otázky táže, zda je takovýto výklad možný.

60. Stejně jako portugalská vláda, vláda Spojeného království a Komise zastávám názor, že z důvodů, jež vysvětlím níže, nelze takovýto výklad přijmout.

61. Mělo by být připomenuto, že články 9 a 13 směrnice 2006/112 přiznávají DPH velmi širokou působnost. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že ze struktury a cíle směrnice 2006/112, jakož i z postavení článku 13 této směrnice ve společném systému DPH stanoveném šestou směrnicí vyplývá, že veškerá činnost ekonomické povahy v zásadě DPH podléhá³².

31 — V tomto ohledu viz rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 49 a 51), podle něhož souvislost mezi službami právní pomoci poskytovanými veřejnoprávními kanceláři a protihodnotou hrazenou osobami, v jejichž prospěch je tato pomoc poskytována, neměla v projednávané věci přímý charakter vyžadovaný k tomu, aby tato protihodnota mohla být považována za odměnu za tyto služby, a proto k tomu, aby tyto služby byly považovány za ekonomické činnosti, neboť částečná odměna hrazená veřejnoprávním kancelářím osobami, v jejichž prospěch jsou služby právní pomoci poskytovány, závisí pouze částečně na skutečné hodnotě poskytovaných služeb.

32 — V tomto smyslu viz rozsudek Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 25 až 28 a 38); Komise v. Irsko (C-554/07, EU:C:2009:464, bod 39), a Komise v. Nizozemsko (C-79/09, EU:C:2010:171, bod 76).

62. Zákodárce Unie totiž zamýšlel omezit působnost nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani, aby bylo dodrženo toto obecné pravidlo³³. Cílem čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 je tedy osvobodit od DPH pouze výkon těch ekonomických činností, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako orgány veřejné moci, s výjimkou situací, v nichž by toto osvobození vedlo k „výraznému narušení hospodářské soutěže“³⁴.

63. V judikatuře Soudního dvora je článek 13 považován za předpis, jímž se stanoví osvobození a který musí být zasazen do celkového rámce společného systému DPH³⁵. Vzhledem k tomu, že čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 zavádí odchylku od zásady, podle níž veškerá činnost ekonomické povahy v zásadě podléhá DPH, musí být tedy *vykládán striktně*³⁶. To se samozřejmě týká i výkladu pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“, který je uveden ve zmíněném čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci.

64. Uvážíme-li však cíle, jež sledují ustanovení unijního práva o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek, zejména pak dvojí cíl týkající se otevření se hospodářské soutěži a transparentnosti, je namístě, aby byl uplatňován široký a funkční výklad pojmu „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18³⁷.

65. Je nutné uvést, že význam pojmu „veřejnoprávní subjekt“ pro účely směrnice 2004/18 není shodný s významem pojmu „veřejnoprávní subjekt“ pro účely směrnice 2006/112, neboť obě tyto směrnice sledují zcela odlišné cíle. Jak zdůraznila portugalská vláda, cíle společného systému DPH by byly totiž ohroženy, pokud by byl pro účely této daně možný tak široký výklad pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“, jaký je z funkčních důvodů vedených snahou zajistit dodržení pravidel zadávání veřejných zakázek používán u pojmu „veřejnoprávní subjekt“ ve směrnici 2004/18. Takovýto přístup by ve skutečnosti vedl k tomu, že ekonomické činnosti vykonávané veřejnými a soukromými osobami uvedenými v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18 by byly neodůvodněně osvobozeny od DPH.

66. Je třeba dodat, jak správně podotkla i vláda Spojeného království, že rozhodnutí unijního zákonodárce neodkazovat ve směrnici 2006/112 na pojem „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu uvedeném ve směrnici 2004/18 bylo zcela záměrné. V jiných případech se totiž unijní zákonodárce vždy, když považoval za vhodné určitým způsobem propojit dva různé nástroje unijního práva, rozhodl pro zpětný odkaz na definici použitou ve směrnici 2004/18³⁸.

67. Pojem „veřejnoprávní subjekt“, který je uveden v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112, by tedy měl být vykládán výlučně s ohledem na systematiku a cíle této směrnice, jakož i na postavení výše uvedeného ustanovení ve společném systému DPH stanoveném šestou směrnicí³⁹.

33 — Rozsudek *Isle of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 38).

34 — Článek 13 odst. 2 směrnice 2006/112.

35 — Rozsudek *Komise v. Nizozemsko* (235/85, EU:C:1987:161, bod 18).

36 — V tomto ohledu viz rozsudky *Isle of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 60); *Komise v. Irsko* (C-554/07, EU:C:2009:464, bod 42), a *Komise v. Španělsko* (C-154/08, EU:C:2009:695, bod 119), a usnesení *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197, bod 19).

37 — Viz zejména rozsudky *Adolf Truley* (C-373/00, EU:C:2003:110, bod 43), a *Komise v. Španělsko* (C-214/00, EU:C:2003:276, bod 53 a citovaná judikatura).

38 — Viz například čl. 2 bod 8 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/27/EU ze dne 25. října 2012 o energetické účinnosti, o změně směrnic 2009/125/ES a 2010/30/EU a o zrušení směrnic 2004/8/ES a 2006/32/ES (Úř. věst. L 315, s. 1); čl. 2 bod 16 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 (Úř. věst. L 347, s. 320); jakož i čl. 2 písm. i) nařízení Rady (ES) č. 1698/2005 ze dne 20. září 2005 o podpoře pro rozvoj venkova z Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV) (Úř. věst. L 277, s. 1). Posledně jmenované nařízení bylo přijato až po přijetí směrnice 2006/112 a oba první jmenované akty až po jeho přijetí, což je důkazem toho, že postoj unijního zákonodárce se v tomto ohledu nezměnil.

39 — Rozsudek *Isle of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 25).

2. K výkladu pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“ a k právní kvalifikaci společnosti Saudaçor, která z něj vyplývá

68. Co se týče druhé a čtvrté předběžné otázky, pro účely výkladu pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 má zásadní význam otázka, zda je tento pojem autonomním pojmem unijního práva, jak tvrdí vláda Spojeného království, nebo jde spíše o nepřímý odkaz na vnitrostátní právní řády členských států.

69. V první řadě je třeba připomenout, jak jsem již uvedl v bodě 66 tohoto stanoviska, že unijní zákonodárce se rozhodl, že ve směrnici 2006/112 definici tohoto pojmu neuvede a že nebude odkazovat ani na pojem „veřejnoprávní subjekt“, který je konkrétně uveden ve směrnici 2004/18.

70. Pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ byl uveden již v čl. 4 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, jehož znění je totožné se zněním čl. 13 odst. 1 prvním pododstavcem směrnice 2006/112. Francouzské znění tohoto dřívějšího článku hovořilo o „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public“ („státy, kraje, [departamenty,] obce a jiné veřejnoprávní subjekty“).

71. Také německé a anglické znění čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 a čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice je v tomto ohledu totožné. Výčet v němčině je následující: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“, zatímco v angličtině zní takto: „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law“.

72. Současně je však třeba poukázat na okolnost, že mezi zněním v jednotlivých jazycích jsou značné rozdíly, neboť ve francouzském znění jsou kromě „jiných veřejnoprávních subjektů“ uvedeny čtyři úrovně veřejnoprávních subjektů, zatímco v německém a anglickém znění jsou tyto úrovně uvedeny pouze tři. Co se týče dalších původních jazykových znění tohoto článku, v dánském a italském znění jsou stejně jako ve francouzském znění vyjmenovány čtyři kategorie veřejnoprávních subjektů, zatímco nizozemské znění jich uvádí pět: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen“.

73. V odůvodnění návrhu šesté směrnice nebylo pravidlo pro sestavení tohoto seznamu nijak blíže upřesněno⁴⁰, avšak některá jazyková znění⁴¹ původního návrhu šesté směrnice byla před přijetím této směrnice změněna ve smyslu doplnění slova „jiné“⁴².

74. S ohledem na rozdíly mezi zněním v různých jazycích a na začlenění slova „jiné“ do výčtu považuji tedy za zjevné, že smyslem tohoto výčtu je demonstrativně vyjmenovat subjekty, které mohou být podle čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 osvobozeny od DPH. Znamená to tedy, že státy, regiony, okresy a obce jsou pouze příklady subjektů, jež mohou být osvobozeny.

75. Mám tedy za to, že pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“, který je uveden v dotčeném ustanovení, má pouze poukázat na okolnost, že toto ustanovení slouží jako příklad. Tuto analýzu potvrzuje i existence jazykových odlišností co do počtu a označení orgánů nebo subjektů, jež mohou být osvobozeny.

76. Zastávám proto názor, že výčet uvedený v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 nepřímo odkazuje pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ v právních předpisech členských států.

40 — Explanatory Memorandum, [COM(73) 950 ze dne 20. června 1973].

41 — Zejména francouzské, německé, italské a nizozemské znění.

42 — Viz návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, který předložila Komise Radě dne 29. června 1973 (Úř. věst. 1973, C 80, s. 1).

77. Vláda Spojeného království během jednání tvrdila, že pojem „veřejnoprávní subjekt“ je autonomním pojmem unijního práva. Je toho názoru, že pokud by měl tento pojem záviset pouze na právních předpisech členských států, mohl by tak získat příliš široký rozsah. Znamenalo by to podle ní, že kvalifikace určitého subjektu jakožto veřejnoprávního subjektu ve smyslu vnitrostátní právní úpravy by sice měla určitý význam, nikoli však význam rozhodující.

78. Na první pohled se může zdát, že judikatura Soudního dvora tuto hypotézu vlády Spojeného království potvrzuje. Soudní dvůr totiž uvedl, že i když je okolnost, že správní právo členského státu zařazuje určitý subjekt mezi veřejnoprávní subjekty, zcela jistě relevantní v okamžiku, kdy má být určeno, jaké zacházení má být tomuto subjektu přiznáno z pohledu DPH, nemůže být považována za rozhodující v případě, že skutečná povaha a podstata činnosti, kterou tento subjekt uskutečňuje, nasvědčuje tomu, že nebyly splněny striktní podmínky pro použití tohoto pravidla pro osvobození⁴³.

79. Výše uvedená věc Komise v. Španělsko se však týkala situace, v níž okolnost, že určitý subjekt byl podle vnitrostátních právních předpisů považován za veřejnoprávní subjekt, neodpovídala povaze tohoto subjektu a činností, jež skutečně uskutečňoval, neboť dotčené hospodářské subjekty nebyly součástí orgánu veřejné správy a své činnosti vykonávaly v rámci povolání, které bylo postaveno navenek svobodnému povolání. Výklad, který byl podán v této velmi specifické věci, byl tedy nezbytný k tomu, aby byl zajištěn striktní výklad veškerých pravidel o osvobození, mezi něž patří i pravidlo stanovené v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112⁴⁴.

80. Naproti tomu považuji za stěžejí představitelné, že by mohl být subjekt, který se řídí soukromým právem na základě vnitrostátních předpisů, považován pro účely unijního práva za veřejnoprávní subjekt. Vzhledem k tomu, že na úrovni unijního práva neexistuje definice „veřejného práva“, je třeba se tedy řídit pravidly veřejného práva jednotlivých členských států.

81. Jak jsem uvedl již v bodě 63 tohoto stanoviska, čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán striktně, neboť stanoví odchylku ze zásady, podle níž veškeré činnosti ekonomické povahy podléhají DPH. Toto ustanovení tedy může společně s kumulativním kritériem, týkajícím se uskutečňování činností v postavení orgánu veřejné moci, sloužit k tomu, aby určitým způsobem omezilo, nikoli však rozšířilo kvalifikaci veřejnoprávního subjektu ve vnitrostátním právním řádu pro případ, že by tato kvalifikace vedla k osvobození od DPH, které by bylo v rozporu s duchem směrnice 2006/112 a s cíli, jež sleduje článek 13 této směrnice.

82. Z výše uvedeného podle mého mínění vyplývá, že čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 nemůže být vykládán v tom smyslu, že by subjekt, který je podle vnitrostátních právních předpisů soukromý, mohl být na základě unijního práva považován za veřejnoprávní subjekt. Členským státům musí být umožněno definovat pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ striktně, přičemž unijní právo nemůže rozšířit tuto definici na další subjekty, které mají v souladu s použitelnými ustanoveními vnitrostátního práva soukromou povahu. Mám za to, že tento závěr není zpochybněn ani postojem Soudního dvora vyjádřeným ve výše uvedeném rozsudku⁴⁵.

83. S ohledem na výše uvedené mám také za to, že dalším způsobem, jak lze omezit vnitrostátní definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“, která by neodrážela skutečnou povahu a podstatu činností takového subjektu, by mohlo být uplatnění druhé kumulativní podmínky, jejíž splnění je požadováno k tomu, aby mohlo být použito zmíněné pravidlo o osvobození, a sice podmínky, podle níž musí dotyčné orgány vystupovat jako orgány veřejné moci. Uskutečňování činností v postavení „orgán[ů]

43 — Rozsudek Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695, bod 119).

44 — Viz bod 63 tohoto stanoviska. Je však třeba podotknout, že „striktní“ výklad nemusí vždy znamenat „restriktivní“ výklad. Osvobození od DPH by sice mělo být předmětem striktního výkladu, ale nemusí být tímto výkladem omezeno. V důsledku toho nemá být výklad omezení osvobození od DPH úzký, ale ani nemá jít nad jejich rámec. Jak osvobození od daně, tak jejich omezení musí být vykládána takovým způsobem, že se osvobození od daně použije pouze na případ, pro který bylo zamýšleno [v tomto ohledu viz stanovisko generálního advokáta Jacobse přednesené ve věci Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698, bod 19)].

45 — Komise v. Španělsko C-154/08, EU:C:2009:695.

veřejné moci“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 je autonomním pojmem unijního práva. Z rozsudku Komise v. Španělsko totiž vyplývá, že má-li být na určitý subjekt použito zmíněné pravidlo o osvobození, je třeba zohlednit nejen to, jakým způsobem je tento subjekt vymezen ve vnitrostátním právu, ale i „skutečnou povahu a podstatu činnosti, kterou tento subjekt uskutečňuje“⁴⁶. Výraz „podstata činnosti“ lze podle mého mínění chápat jako přímý odkaz na podmínku, podle níž musí subjekt při uskutečňování činností vystupovat „jako orgán veřejné moci“.

84. Pokud jde o kumulativní podmínku, podle níž musí subjekt při uskutečňování činností vystupovat jako orgán veřejné moci, z ustálené judikatury vyplývá, že činnostmi, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako orgány veřejné správy ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112, jsou činnosti, které veřejnoprávní subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby dotčené činnosti kvalifikoval z hlediska této podmínky⁴⁷.

85. Z judikatury lze v této souvislosti vyvodit, že rozsah vynětí veřejnoprávních subjektů z daňové povinnosti lze určit na základě způsobu výkonu dotčených činností. Tím, že čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví, že u daňové povinnosti mohou být vyňaty pouze ty veřejnoprávní subjekty, které vystupují „jako orgány veřejné moci“, totiž současně vylučuje, aby byly z této povinnosti vyňaty ty činnosti, jež tyto subjekty neuskutečňují v postavení subjektů veřejného práva, nýbrž v postavení subjektů práva soukromého. Jediným kritériem, které umožňuje s jistotou od sebe tyto dvě kategorie činností rozlišit, je tedy právní režim použitelný na základě vnitrostátního práva⁴⁸. Znamená to tedy, že i to, zda bude určité plnění kvalifikováno jako činnost, při níž subjekt vystupuje „jako orgán veřejné moci“, závisí do určité míry na použitelném vnitrostátním právu.

86. Je namístě připomenout, že z judikatury jasně vyplývá zásada, podle níž *hospodářské subjekty soukromoprávní povahy* nemohou být osvobozeny od DPH na základě čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112, a to ani v případě, že jejich činnosti spočívají v provádění úkonů, které patří mezi výsady veřejné moci⁴⁹. Pokud tedy daný hospodářský subjekt není součástí orgánu veřejné správy, znamená to, že své činnosti nevykonává jako veřejnoprávní subjekt, nýbrž v rámci povolání, které je postaveno naroven s svobodnému povolání⁵⁰. Článek 13 odst. 1 směrnice 2006/112 tedy nemůže být použit na soukromoprávní společnost, a to ani v případě, že je jejím výlučným vlastníkem veřejnoprávní subjekt⁵¹.

87. Připomínám, že podle čl. 4 odst. 1 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A je společnost Saudaçor akciovou společností a podléhá konkrétně právnímu režimu státních podniků a *právu soukromému*. Ze znění článku 7 nařízení s mocí zákona č. 558/99 o úpravě právního režimu státních podniků vyplývá, že veřejné podniky podléhají *právu soukromému*.

46 — Tamtéž (bod 119).

47 — Viz zejména rozsudky *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 16); *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (C-4/89, EU:C:1990:204, bod 8); *Komise v. Francie* (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 40); *Komise v. Irsko* (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 38); *Komise v. Spojené království* (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 50); *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 17), a *Isle of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 21).

48 — V tomto smyslu viz rozsudky *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 15), a *Comune di Carpaneto Piacentino a další* (C-4/89, EU:C:1990:204, bod 10).

49 — Rozsudky *Komise v. Francie* (C-276/97, EU:C:2000:424, body 45 a 46); *Komise v. Irsko* (C-358/97, EU:C:2000:425, body 43 a 44), a *Komise v. Spojené království* (C-359/97, EU:C:2000:426, body 55 a 56).

50 — Tamtéž, jakož i rozsudek *Komise v. Španělsko* (C-154/08, EU:C:2009:695, bod 115). V rozsudku *CO.GE. P.* (C-174/06, EU:C:2007:634, body 24 a 25) Soudní dvůr uvedl, že postavení veřejné hospodářské organizace, která svou činnost vykonává nikoli jménem a na účet státu, nýbrž svým vlastním jménem, a samostatně o ní rozhoduje, nesplňuje kumulativní podmínky pro uplatnění pravidla osvobození od daňové povinnosti podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice.

51 — V této souvislosti viz závěrečnou zprávu Komise ze dne 1. března 2011 nazvanou „VAT in the public sector and exemptions in the public interest“, Final report for TAXUD/2009/DE/316, s. 41.

88. Vzhledem k tomu, že společnost Saudaçor jakožto akciová společnost s výlučně veřejným kapitálem, která není součástí orgánu veřejné správy a podle použitelné vnitrostátní právní úpravy podléhá právu soukromému, což musí v každém případě ověřit předkládající soud, a vzhledem k tomu, že daně a poplatky jsou jí ukládány podle společného systému, je tato společnost hospodářským subjektem práva soukromého.

89. Tato akciová společnost tedy nemůže být považována za veřejnoprávní subjekt ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 a činnosti, které vykonává, tak nemohou být na základě uvedeného článku osvobozeny od DPH. Okolnost, že společnosti Saudaçor byly pro plnění některých jejích úkolů přiznány stejné pravomoci, jaké přísluší orgánu, jímž je RAA, nemá na toto konstatování žádný dopad.

90. Připomínám, že čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 se použije pouze v případě, že byly splněny dvě kumulativní podmínky, a sice výkon činností veřejnoprávním subjektem a výkon činností, při nichž tento subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy⁵². Jelikož první podmínka nebyla v této věci splněna, není třeba zkoumat činnost společnosti Saudaçor ve vztahu k druhé podmínce.

V – Závěry

91. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky Supremo Tribunal Administrativo následovně:

Co se týče třetí otázky, ‚finanční příspěvky‘, které veřejnoprávní subjekt vyplatil na základě programové smlouvy akciové společnosti podléhající soukromému právu, v níž vlastní 100% podíl kapitálu, ‚jakožto protiplnění za poskytnutí služeb, které jsou předmětem smlouvy‘, jsou za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve sporu v původním řízení, protiplněním za služby, jež tato akciová společnost poskytla tomuto veřejnoprávnímu subjektu.

Co se týče první otázky, pojem ‚jiné veřejnoprávní subjekty‘ ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty nemůže být vykládán ve světle pojmu ‚veřejnoprávní subjekt‘, jak je definován v čl. 1 odst. 9 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/18/ES ze dne 31. března 2004 o koordinaci postupů při zadávání veřejných zakázek na stavební práce, dodávky a služby.

Co se týče druhé a čtvrté otázky, akciová společnost s výlučně veřejným kapitálem, která na základě použitelných vnitrostátních právních předpisů není součástí orgánu veřejné správy, která podléhá právu soukromému a které jsou daně a poplatky ukládány podle společného systému, nemůže být považována za veřejnoprávní subjekt ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112.

52 — Viz zejména rozsudek Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 39) a Isle of Wright Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 19).