



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. října 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 13 odst. 1 — Vynětí z daňové povinnosti — Pojem ‚veřejnoprávní subjekt‘ — Akciová společnost pověřená poskytováním služeb plánování a řízení zdravotnictví autonomní oblasti Azory — Vymezení podmínek pro tyto služby včetně odměny za jejich poskytování v programových smlouvách uzavřených mezi touto společností a touto oblastí“

Ve věci C-174/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 12. března 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 9. dubna 2014, v řízení

Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda třetího senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (zpravodajka) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. března 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA G. Leite de Camposem, M. Clementem a J. Batista Pereirou, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království L. Christiem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,
- za Evropskou komisi P. Guerra e Andradem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugálština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. června 2015,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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 (Úř. věst. L 134, s. 114; Zvl. vyd. 06/07, s. 132) a čl. 13 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (dále jen „Saudaçor“) a Fazenda Pública (Státní pokladna) v otázce povinnosti této společnosti k dani z přidané hodnoty (DPH) za činnosti plánování a řízení zdravotnictví autonomní oblasti Azory (dále jen „RAA“).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Směrnice 2006/112 zrušila a nahradila s účinností od 1. ledna 2007 právní úpravu Společenství v oblasti DPH a zejména šestou směrnicí 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 daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).
- 4 První a třetí bod odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí, že přepracování šesté směrnice bylo nezbytné k uspořádání všech použitelných ustanovení jasným a racionálním způsobem do nové struktury a znění, aniž v zásadě byly provedeny věcné změny.
- 5 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.“
- 6 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„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.

„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.“

7 Článek 13 uvedené směrnice stanoví:

„1. Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, 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.

2. Členské státy mohou činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článků 132 [...] považovat za činnosti, které tyto subjekty vykonávají jako orgány veřejné moci.“

8 Článek 1 odst. 9 směrnice 2004/18 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. [...]“

Portugalská právní úprava

Právní úprava v oblasti DPH

- 9 Článek 2 odst. 2 zákona o DPH (Código do IVA) 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 vynětí z daňové povinnosti nevede k narušení hospodářské soutěže.
- 10 Článek 2 odst. 3 uvedeného zákona stanoví, že stát a jiné právnické osoby veřejného práva jsou vždy považovány za osoby povinné k DPH, pokud provádí určité činnosti a uskutečňují zdanitelná plnění z nich vyplývající, ledaže by bylo prokázáno, že je provádí či uskutečňují v zanedbatelné míře.

Právní režim společnosti Saudaçor

- 11 Saudaçor byla zřízena regionálním legislativním nařízením RAA č. 41/2003/A, o přeměně Ústavu pro řízení financování zdravotnictví v autonomní oblasti Azory na akciovou společnost s výlučně veřejným kapitálem pod názvem SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA a o změně regionálního legislativního nařízení č. 28/99/A ze dne 31. července (Decreto Legislativo Regional n.º 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n.º 28/99/A, de 31 de Julho), ze dne 17. října 2003, (*Diário da República* I, řada A, č. 257 ze dne 6. listopadu 2003, s. 7430), přičemž uvedená oblast měla v této společnosti 100% podíl.
- 12 Podle čl. 2 odst. 1 zmíněného regionálního legislativního nařízení je úkolem Saudaçor zajistit poskytování služeb obecného hospodářského zájmu v oblasti zdravotnictví. Náplní tohoto úkolu je plánování a řízení oblastního systému zdravotnictví a souvisejících informačních systémů, infrastruktur a zařízení, jakož i provádění prací zaměřených na výstavbu, zachování, obnovu a rekonstrukci zdravotnických zařízení a služeb, zejména v oblastech postižených přírodními pohromami a v oblastech, jež jsou považovány za rizikové.
- 13 Článek 3 oblastního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví:

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

 - a) zajišťovat centralizované zásobování oblastního zdravotnictví;
 - b) poskytovat zboží a služby subjektům, které jsou členy oblastního systému zdravotnictví;
 - c) poskytovat finanční prostředky zdravotnickým zařízením v souladu s cíli týkajícími se zajišťování péče, k nimž se jednotlivá zařízení smluvně zavázala;
 - d) určovat hlavní pravidla a zásady pro účely rozpočtového řízení zdravotnických zařízení a sledovat jejich uplatňování;
 - e) hodnotit hospodářsko-finanční řízení organizací a služeb spadajících pod oblastní zdravotnický systém nebo služeb 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 oblastní systém zdravotnictví;
 - g) provádět práce týkající se oblastního systému zdravotnictví, jejichž provedení je ve veřejném zájmu;
 - h) poskytovat podporu službám a zařízením spadajícím pod oblastní systém zdravotnictví v oblastech, ve kterých to bude považováno za nutné.“
- 14 Článek 4 odst. 1 zmíněného regionálního legislativního nařízení stanoví, že Saudaçor podléhá tomuto nařízení, stanovám, jež jsou jeho přílohou, právnímu režimu sektoru státních podniků zavedenému nařízením s mocí zákona č. 558/99 (Decreto-Lei n.º 558/99) ze dne 17. prosince 1999, (*Diário da República* I, řada A, č. 292 ze dne 17. prosince 1999, s. 9012), a právu soukromému. Podle čl. 4 odst. 2 téhož regionálního legislativního nařízení je Saudaçor povinna dodržovat pravidla, jimiž se řídí organizace a chod zdravotnictví RAA.

- 15 Článek 10 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví, že Saudaçor je pro účely plnění svých úkolů nadána výsadami veřejné moci ve stejném rozsahu jako RAA a jako příklady dále uvádí některé z těchto pravomocí, například pravomoc vyvlastnit majetek.
- 16 Článek 7 odst. 3 nařízení s mocí zákona č. 558/99 ve znění pozdějších předpisů stanoví, že daně a poplatky jsou státním podnikům přímo i nepřímo ukládány na základě společného systému. Totožné ustanovení je obsaženo v čl. 9 odst. 2 regionálního legislativního nařízení č. 7/2008/A o právním režimu sektoru státních podniků autonomní oblasti Azory (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) ze dne 5. března 2008 (*Diário da República* I, řada A, č. 58 ze dne 24. března 2008, s. 1649), pokud jde o oblastní státní podniky.
- 17 Saudaçor vykonává svou činnost v rámci programových smluv uzavřených s vládou RAA podle čl. 21 odst. 1 stanov této společnosti, v nichž jsou definovány zejména služby, jež má Saudaçor poskytovat v oblasti plánování a řízení oblastního zdravotnictví, jakož i kompenzace ve formě tzv. „finančního příspěvku“, kterou má zmíněná oblast vyplácet jako protiplnění za tyto služby a která má pokrýt náklady na provoz společnosti Saudaçor.
- 18 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. V článku 5 této smlouvy se uvádí, že tato celková částka může být revidována společným nařízením ministrů financí a zdravotnictví, pokud dojde ke změně okolností, v jejímž důsledku nebude daná částka zjevně postačovat k tomu, aby umožnila plnění uvedené smlouvy. Druhá programová smlouva byla uzavřena dne 1. ledna 2009 na období let 2009–2012 a byla v ní stanovena roční kompenzace ve výši 8 500 000 eur a podobná revizní doložka jako ve výše uvedené smlouvě. Společným nařízením ministrů financí a zdravotnictví RAA ze dne 8. března 2010 byla tato částka snížena na 6 599 147 eur na rok 2009.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 19 Dne 2. března 2011 vypracovala Státní pokladna návrh zprávy o kontrole, v níž navrhla opravy týkající se DPH, kterou měla Saudaçor odvést za účetní roky 2007 až 2010, a to v celkové výši 4 750 586, 24 eura.
- 20 Po vyslechnutí společnosti Saudaçor byla tato zpráva o kontrole dne 6. dubna 2011 schválena.
- 21 V této zprávě státní pokladna uvedla, že společnost Saudaçor nemohla vzhledem k svému právnímu režimu uplatňovat ustanovení o vynětí veřejnoprávních subjektů z povinnosti k DPH podle 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.
- 22 Podle Státní pokladny jsou služby, jež společnost Saudaçor v rámci programových smluv poskytovala v oblasti plánování a řízení oblastního zdravotnictví, činnostmi soukromoprávními, což vede k závěru, že by vynětí z povinnosti k DPH mohlo vést k narušení hospodářské soutěže. Tak je tomu podle ní například v případě správy a údržby oblastního zdravotnického informačního systému. Ve skutečnosti jde podle ní o ekonomickou činnost, takže příspěvky sjednané v programových smlouvách, které za tyto služby zaplatily oblastní orgány, podléhají DPH. Společnost Saudaçor podle ní ostatně uznala, že podléhá této dani, když žádala o odpočet DPH ve výši 2 300 273,17 eura z nakoupeného zboží a služeb.
- 23 Společnost Saudaçor podala k Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (správní a finanční soud de Ponta Delgada, Portugalsko) odvolání proti výměrům DPH a příslušným úrokům z prodlení za účetní roky 2007 až 2010, za něž po ní byla vymáhána celková částka 5 157 249,72 eura.

- 24 Uvedený soud toto odvolání zamítl, a to zejména z důvodu, že pro účely výkladu pravidla o vynětí veřejnoprávních subjektů z povinnosti k DPH obsaženého v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 nelze odkazovat na pojem „veřejnoprávní subjekt“ vymezený v právní úpravě veřejných zakázek v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18, neboť uvedený pojem je pojat široce, zatímco pojem „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu článku 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 musí být vykládán striktně v rámci úpravy vynětí subjektů z povinnosti k DPH, neboť jde o výjimku z obecného pravidla o zdaňování veškeré ekonomické činnosti.
- 25 Podle tohoto soudu se pravidlo o vynětí subjektů z povinnosti k DPH 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.
- 26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (správní a finanční soud v de Ponta Delgada) rovněž konstatoval, že služby, které společnost Saudaçor poskytla v rámci programových smluv, jsou ekonomickou činností, neboť jsou poskytovány za úplatu. Příspěvky vyplacené RAA jsou totiž podle něj protiplněním za služby poskytnuté společností Saudaçor a nelze je považovat za převody mezi veřejnoprávními subjekty.
- 27 Předkládající soud, k němuž byl podán opravný prostředek proti tomuto rozsudku, má za to, že hlavní otázkou je ve věci v původním řízení to, zda se může takový subjekt, jako je společnost Saudaçor, dovolávat ustanovení o vynětí veřejnoprávních subjektů z povinnosti k DPH obsaženého v čl. 2 odst. 2 zákona o DPH, jehož obsah odpovídá čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, jakož i posouzení, zda částky, jichž se týkají předmětné výměry DPH, představují rozpočtové převody mezi veřejnoprávními subjekty.
- 28 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 pod pojem „veřejnoprávní subjekt“ vzhledem ke svému právnímu postavení akciové společnosti vzniklé přeměnou státního subjektu. Klade si rovněž otázku, zda má uvedený pojem stejný rozsah jako pojem „veřejnoprávní subjekt“, tak jak je definován v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18 v rámci definice jednotlivých kategorií „veřejných zadavatelů“.
- 29 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) [Musí být] pojem ‚veřejnoprávní subjekt‘ obsažený v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 [vykládán] ve světle pojmu ‚veřejnoprávní subjekt‘, který je definován 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 RAA a jehož předmětem činnosti je poradenství a řízení v rámci oblastního systému zdravotnictví zaměřené na jeho rozvoj a racionalizaci, a to v souladu s programovými smlouvami uzavřenými s uvedenou oblastí, která na 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 této směrnice považovat protiplnění, jež tato společnost získává a které spočívá v poskytnutí finančních prostředků nezbytných k plnění 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?“

K předběžným otázkám

Ke třetí otázce

- 30 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zodpovědět na prvním místě, je, zda musí být čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že ekonomickou činností ve smyslu tohoto ustanovení je taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje určité oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s touto oblastí.
- 31 Soudní dvůr již rozhodl, že ze systematiky a účelu uvedené směrnice, jakož i z postavení článku 13 téže směrnice ve společném systému DPH zavedeném šestou směrnicí vyplývá, že veškerá ekonomická činnost je v zásadě zdanitelná. DPH podléhají obecně a v souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 služby poskytnuté za úplatu včetně služeb poskytnutých veřejnoprávními subjekty. Články 9 a 13 této směrnice tak dávají DPH širokou oblast působnosti (rozsudek Komise v. Nizozemsko, C-79/09 EU:C:2010:171, bod 76 a citovaná judikatura).
- 32 Možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména rozsudek Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovaná judikatura).
- 33 S ohledem na analýzu, která musí být provedena, musí vnitrostátní soud – jak již Soudní dvůr judikoval – kvalifikovat činnosti dotčené ve věci v původním řízení podle kritérií určených Soudním dvorem (rozsudek Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, bod 23, a usnesení Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, bod 18).
- 34 V projednávaném případě musí předkládající soud ověřit, zda z údajů ve spise a konkrétně z programových smluv uzavřených mezi společností Saudaçor a RAA vyplývá, že je činnost této společnosti vykonávána za úplatu, a má proto povahu ekonomické činnosti. Soudní dvůr může nicméně tomuto soudu s ohledem na skutečnosti uvedené v předkládacím rozhodnutí poskytnout prvky výkladu, které mohou předkládajícímu soudu umožnit rozhodnout.
- 35 V tomto ohledu z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že podle zmiňovaných smluv musí RAA zaplatit společnosti Saudaçor „jako protiplnění“ za služby plánování a řízení oblastního systému zdravotnictví, které má poskytovat, kompenzaci ve formě tzv. „finančního příspěvku“, a to ve výši určené v těchto smlouvách.
- 36 S ohledem na stálost a trvalost služeb plánování a řízení poskytovaných společnostmi Saudaçor nemůže mít skutečnost, že tato kompenzace není stanovena v závislosti na individualizovaném plnění, ale paušálně a na rok tak, aby pokryla náklady na provoz této společnosti, sama o sobě vliv na přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jehož výše je určena předem a na základě jasně stanovených kritérií (v tomto smyslu viz rozsudek Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, body 36 a 37).
- 37 Existenci tohoto přímého vztahu nemůže podle všeho zpochybnit ani to, že programové smlouvy uzavřené mezi společností Saudaçor a RAA obsahují některá ujednání, podle nichž může být výše kompenzace vyplácené společnosti Saudaçor upravena, změní-li se okolnosti a tato částka nebude zjevně stačit k plnění těchto smluv.

- 38 Jelikož tato ujednání určují předem výši této kompenzace podle zavedených kritérií, která zaručují, že bude postačovat k pokrytí nákladů na provoz společnosti Saudaçor, lze mít za to, že tato ujednání upravují výši paušálního protiplnění za stálé a trvalé služby poskytované touto společností. Ačkoli z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pro rok 2009 RAA snížila původně stanovenou roční kompenzaci, portugalská vláda na jednání vysvětlila, že k tomuto snížení došlo pouze s cílem opravit zjevnou chybu ve výpočtech, což společnost Saudaçor nezpochybnila.
- 39 Přímý vztah mezi poskytnutou službou a protiplněním podle všeho nemůže zpochybnit ani to, že společnost Saudaçor má plnit, jak sama tvrdí, ústavní povinnost, která je v portugalské ústavě uložena výlučně a přímo státu, tj. povinnost provozovat státní všeobecné a potenciálně bezplatné zdravotnictví, které má být v zásadě financováno z veřejných zdrojů.
- 40 Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se totiž osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která provádí samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 41 Ačkoli je provoz státního všeobecného a potenciálně bezplatného zdravotnictví, které má být v zásadě financováno z veřejných zdrojů, zohledněn v rámci společného systému DPH, neboť podle čl. 132 odst. 1 uvedené směrnice musí být poskytování určité péče veřejnoprávními subjekty osvobozeno od DPH, je nesporné, že toto osvobození neplatí pro plánování a řízení oblastního zdravotnictví dotčené ve věci v původním řízení.
- 42 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že ekonomickou činností ve smyslu tohoto ustanovení je taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s uvedenou oblastí.

K první, druhé a čtvrté otázce

- 43 Podstatou první, druhé a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zodpovědět jako druhé v pořadí společně, je, zda musí být čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že vynětí z povinnosti k DPH platí pro takovou činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje určité oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s uvedenou oblastí, pokud je tato služba ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice.
- 44 V této souvislosti se předkládající soud táže, zda pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 uvedené směrnice, musí být vykládán, jak tvrdí společnost Saudaçor, s odkazem na definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“ v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18.
- 45 Takový výklad čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 nelze akceptovat.
- 46 Článek 1 odst. 9 směrnice 2004/18, který definuje pojem „veřejnoprávní subjekt“ a potažmo i pojem „veřejný zadavatel“ široce, totiž vymezuje působnost této směrnice dostatečně široce na to, aby úprava transparentnosti a zákazu diskriminace v rámci zadávání veřejných zakázek platila pro všechny státní subjekty, které nejsou součástí veřejné správy, ale stát je přesto ovládá zejména proto, že je financuje či řídí.
- 47 Pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ obsažený v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 je však zasazen do zcela odlišného kontextu.

- 48 Tento pojem totiž nedefinuje oblast působnosti DPH, ale vymezuje naopak výjimku z obecného pravidla, které je základem pro společný systém této daně, tj. pravidla, že působnost uvedené daně je vymezena velmi široce pro všechny služby poskytované za úplatu včetně služeb poskytovaných veřejnoprávními subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Nizozemsko, C-79/09, EU:C:2010:171, body 76 a 77).
- 49 Jakožto výjimka z obecného pravidla zdanění veškeré hospodářské činnosti DPH musí být čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán striktně (viz zejména rozsudek Isle of Wight Council a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 60, jakož i usnesení Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, bod 19).
- 50 Z toho vyplývá, že při nedostatku údajů v samotném znění čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, je třeba zohlednit strukturu a cíl této směrnice, jakož i postavení tohoto ustanovení ve společném systému DPH stanoveném uvedenou směrnicí (obdobně viz rozsudek Isle of Wight Council a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 25).
- 51 Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, z analýzy článku 13 odst. 1 směrnice 2006/112 z hlediska cílů této směrnice vyplývá, že k tomu, aby se uplatnilo pravidlo, že tyto subjekty nepodléhají DPH, musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a sice výkon činnosti veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že jsou tyto činnosti vykonávány veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy (v tomto smyslu viz zejména usnesení Mihai, C-456/07, EU:C:2008:293, bod 16 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek Komise v. Nizozemsko, C-79/09 EU:C:2010:171, bod 79).
- 52 Podle ustálené judikatury Soudního dvora dále z požadavků na jednotné použití unijního práva i ze zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neobsahuje žádný výslovný odkaz na právo členských států, musí být zpravidla v celé Evropské unii vykládáno autonomním a jednotným způsobem, přičemž tento výklad je třeba hledat s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudek Fish Legal a Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, bod 42).
- 53 Je přitom třeba konstatovat, že čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 neodkazuje na právo členských států.
- 54 Z toho vyplývá, že pojmy uvedené v tomto ustanovení včetně pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty“ musí být v celé Unii vykládány autonomně a jednotně.
- 55 Jelikož musí být čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, jak bylo připomenuto v bodě 49 tohoto rozsudku, vykládán jakožto výjimka striktně, je třeba konstatovat, že vzhledem k tomu, že je výčet uvedený v tomto ustanovení taxativní, pojem „jiné veřejnoprávní subjekty“ představuje zbytkovou kategorii jiných subjektů veřejné moci, než jsou ty, které jsou v tomto ustanovení konkrétně uvedeny.
- 56 Pokud jde konkrétně o první ze dvou podmínek stanovených v čl. 13 odst. 1 uvedené směrnice, tj. že musí jít o veřejnoprávní subjekt, Soudní dvůr již rozhodl, že za veřejnoprávní subjekt ve smyslu tohoto ustanovení nelze považovat osobu, která jedná při výkonu výsad veřejné moci nezávisle, neboť není součástí organizace veřejné správy (v tomto smyslu viz zejména usnesení Mihai, C-456/07, EU:C:2008:293, bod 18 a citovaná judikatura).
- 57 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že postavení „veřejnoprávního subjektu“ není dáno pouze tím, že je dotčené jednání jednáním při výkonu výsad veřejné moci (v tomto smyslu viz zejména usnesení Mihai, C-456/07, EU:C:2008:293, bod 17 a citovaná judikatura).
- 58 Ačkoli pro účely uvedené kvalifikace není rozhodující, že je předmětný subjekt podle použitelného vnitrostátního práva nadán výsadami veřejné moci, nemění to nic na tom, že tato skutečnost je indicií s nepochybným významem pro závěr, že tento subjekt musí být kvalifikován jako veřejnoprávní, jelikož jde o základní znak každého orgánu veřejné moci.

- 59 Článek 10 regionálního legislativního nařízení č. 41/2003/A přitom stanoví, že Saudaçor disponuje pro účely plnění svých úkolů výsadami veřejné moci ve stejném rozsahu jako RAA a jako příklady dále uvádí některé z těchto pravomocí, například pravomoc vyvlastnit majetek.
- 60 S ohledem na judikaturu Soudního dvora připomenutou v bodě 56 tohoto rozsudku a na použitelné vnitrostátní právo dále podle všeho nelze vyloučit, což však musí ověřit předkládající soud, že společnost Saudaçor musí být považována za součást organizace veřejné správy RAA.
- 61 Jak v tomto ohledu vyplývá i ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, společnost Saudaçor, kterou stát zřídil ve formě akciové společnosti po přeměně, k níž došlo funkční decentralizací existujícího státního subjektu, se v určitých ohledech jeví jako soukromoprávní právnická osoba, jejíž fungování a každodenní řízení je do určité míry na státu nezávislé.
- 62 Určité znaky společnosti Saudaçor, což musí ověřit předkládající soud, však podle všeho svědčí pro to, aby byla kvalifikována jako „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 63 Skutečná autonomie společnosti Saudaçor je totiž podle všeho omezena z důvodu, že její kapitál, který nemohou nabývat fyzické osoby, zcela vlastní RAA, která je až na služby poskytované třetím osobám v rámci tzv. „akcesorických“ činností, jež mají nesporně pouze okrajový význam, jejím jediným „zákazníkem“. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že RAA může mít rozhodující vliv na činnost společnosti Saudaçor.
- 64 To potvrzuje i skutečnost, že společnost Saudaçor v souladu s článkem 3 písm. a) první programové smlouvy uzavřené mezi a RAA a článkem 3 odst. 1 písm. a) druhé programové smlouvy plní své poslání v souladu s pokyny RAA a že tato společnost podléhá podle článku 3 písm. h) první z těchto smluv a podle článku 3 odst. 1 písm. g) druhé z těchto smluv kontrole ze strany RAA.
- 65 Článek 4 odst. 1 oblastního legislativního nařízení č. 41/2003/A stanoví, že Saudaçor podléhá tomuto nařízení, stanovám, jež jsou jeho přílohou, právnímu režimu sektoru státních podniků zavedenému nařízením s mocí zákona č. 558/99 a právu soukromému. V takto vymezeném rámci podle všeho zaujímá soukromé právo podružnou pozici ve srovnání s právní úpravou vymezující právní režim společnosti Saudaçor jakožto státního podniku.
- 66 Ačkoli konečně podmínky pro poskytování služeb v oblasti plánování a řízení oblastního zdravotnictví musí být stanoveny v programových smlouvách, a to zejména podmínky kompenzace za tyto služby, což by mohlo nasvědčovat tomu, že společnost Saudaçor soutěží na trhu s jinými soukromoprávními subjekty, nemění to nic na tom, že v rámci RAA poskytuje uvedené služby výlučně Saudaçor v souladu s pověřením v čl. 2 odst. 1 legislativního nařízení č. 41/2003/A a poskytování těchto služeb nebylo svěřeno soukromoprávním subjektům např. prostřednictvím zadávacího řízení.
- 67 Saudaçor a RAA jsou navíc podle všeho organicky propojeny, byť tomu tak je pouze z důvodu, že tato společnost byla zřízena legislativním aktem, který zákonodárce této oblasti přijal za účelem poskytovat v této oblasti „služby obecného hospodářského zájmu v oblasti zdravotnictví“, jak vyplývá z čl. 2 odst. 1 oblastního legislativního nařízení č. 41/2003/A.
- 68 Tyto skutečnosti musí ověřit předkládající soud, nicméně nelze vyloučit, že po celkovém posouzení zohledňujícím ustanovení vnitrostátního práva použitelná na Saudaçor tento soud dospěje k závěru, že tuto společnost lze kvalifikovat jako veřejnoprávní subjekt ve smyslu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 69 Jak však bylo připomenuto v bodě 51 tohoto rozsudku, k tomu, aby se uplatnilo pravidlo o vynětí z povinnosti k DPH, musí být splněna i druhá podmínka stanovená v tomto ustanovení, podle níž DPH nepodléhají pouze činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem vystupujícím jako orgán veřejné správy.

- 70 Podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou takovými činnostmi činnosti, které uvedené subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty. Soudní dvůr rovněž upřesnil, že předmět či účel činnosti je v tomto ohledu irelevantní a závěr o tom, že je režim činnosti dotčené ve věci v původním řízení veřejnoprávní, lze učinit na základě skutečnosti, že je vykonávána s využitím výsad veřejné moci (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, body 17, 19 a 22).
- 71 V této souvislosti Soudní dvůr uvedl, že osvobození od daně stanovené v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 se týká hlavně činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, které i když jsou hospodářské povahy, úzce souvisejí s uplatňováním výsad veřejné moci (rozsudek Isle of Wight Council a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 31).
- 72 Tato druhá podmínka stanovená v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci uvedené směrnice přitom není splněna, pokud – jak tvrdí portugalská vláda, což musí ověřit předkládající soud – společnost Saudaçor nemůže využít výsady veřejné moci, kterými je nadána na základě článku 10 oblastního legislativního nařízení č. 41/2003/A, k uskutečnění činností dotčených ve věci v původním řízení, tedy k plánování a řízení oblastního zdravotnictví, jejichž zdanění DPH je zpochybňováno, neboť slouží k uskutečňování jiných činností.
- 73 Pokud bychom dospěli k závěru, že Saudaçor je veřejnoprávním subjektem a ekonomickou činností dotčenou ve věci v původním řízení vykonává jakožto orgán veřejné správy, z čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 dále vyplývá, že takový subjekt, jako je Saudaçor, nemůže být vyňat z povinnosti k DPH, pokud by vynětí této společnosti z povinnosti k DPH vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.
- 74 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo vynětí veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné správy, z daňové povinnosti, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou činnost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu, jakož i s ohledem na potenciální, a nikoli jen skutečnou hospodářskou soutěž, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, reálná, a nikoli čistě hypotetická (rozsudek Komise v. Nizozemsko, C-79/09, EU:C:2010:171, bod 91).
- 75 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první, druhou a čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že vynětí z povinnosti k DPH podle tohoto ustanovení platí pro takovou činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje určité oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s uvedenou oblastí, pokud je tato služba ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice, za předpokladu, že lze uvedenou společnost kvalifikovat jako veřejnoprávní subjekt, který uvedenou činnost vykonává jakožto orgán veřejné správy, což musí ověřit předkládající soud, a za předpokladu, že předkládající soud dospěje k závěru, že osvobození této činnosti od DPH nemůže vést k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V této souvislosti nelze pojem „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 uvedené směrnice vykládat s odkazem na definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“ v čl. 1 odst. 9 směrnice 2004/18.

K nákladům řízení

- 76 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že ekonomickou činností ve smyslu tohoto ustanovení je taková činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje určité oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s uvedenou oblastí.
- 2) Článek 13 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vynětí z povinnosti k dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení platí pro takovou činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, v jejímž rámci společnost poskytuje určité oblasti služby plánování a řízení zdravotnictví v souladu s programovými smlouvami, které tato společnost uzavřela s uvedenou oblastí, pokud je tato služba ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 této směrnice, za předpokladu, že lze uvedenou společnost kvalifikovat jako veřejnoprávní subjekt, který uvedenou činnost vykonává jakožto orgán veřejné správy, což musí ověřit předkládající soud, a za předpokladu, že předkládající soud dospěje k závěru, že osvobození této činnosti od DPH nemůže vést k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V této souvislosti nelze pojem „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 uvedené směrnice vykládat s odkazem na definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“ 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.

Podpisy.