



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

29. oktobra 2015*

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 13(1) — Nezavezanost za plačilo DDV — Pojem ‚oseba javnega prava‘ — Delniška družba, zadolžena za to, da v avtonomni regiji Azori zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe — Opredelitev pravil za izvajanje teh storitev, vključno s plačevanjem zanje, v programskih pogodbah, sklenjenih med to družbo in to regijo“

V zadevi C-174/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 12. marca 2014, ki je prispela na Sodišče 9. aprila 2014, v postopku

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

proti

Fazenda Pública

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik tretjega senata, v funkciji predsednika četrtega senata, J. Malenovský in M. Safjan, sodnika, A. Prechal (poročevalka) in K. Jürimäe, sodnici,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. marca 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA G. Leite de Campos, M. Clemente in J. Batista Pereira, odvetniki,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Campos Laires, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva L. Christie, agent, skupaj s P. Mantlejem, barrister,
- za Evropsko komisijo P. Guerra e Andrade in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. junija 2015

* Jezik postopka: portugalsčina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(9) Direktive 2004/18/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 31. marca 2004 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, blaga in storitev (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 7, str. 132) ter člena 13(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (v nadaljevanju: Saudaçor) in Fazenda Pública (finančna uprava) glede zavezanosti te družbe za plačilo davka na dodano vrednost (DDV) iz naslova njenih dejavnosti načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe avtonomne regije Azori (v nadaljevanju: RAA).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Direktiva 2006/112 je s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila obstoječo zakonodajo skupnosti na področju DDV, zlasti Šesto direktivo sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, zvezek 9, poglavje 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 4 V skladu z uvodnima izjavama 1 in 3 Direktive 2006/112 je bilo treba zaradi jasne in racionalne predstavitve veljavnih določb v preoblikovani strukturi in besedilu preoblikovati Šesto direktivo, vendar načeloma brez bistvenih sprememb.
- 5 Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 določa:
„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“
- 6 Člen 9(1) te direktive določa:
„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“
- 7 Člen 13 navedene direktive določa:
„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.“

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

2. Države članice lahko štejejo dejavnosti oseb javnega prava, če so oproščene po členih 132 [...]"

8 Člen 1(9) Direktive 2004/18 določa:

„Naročniki‘ pomenijo državne, regionalne ali lokalne organe, osebe javnega prava ter združenja, ki jih ustanovijo bodisi en ali več teh organov bodisi en ali več teh oseb javnega prava.

„Oseba javnega prava‘ pomeni vsak subjekt:

- (a) ki je ustanovljen s posebnim namenom zadovoljevanja potreb javnega interesa, in ki nima pridobitnega značaja [in nima industrijske ali tržne narave];
- (b) ki ima pravno osebnost; in
- (c) ga pretežno financirajo država, regionalni ali lokalni organi ali druge osebe javnega prava; ali za katerega velja upravljalni nadzor s strani teh oseb; ali ki ima upravljalni ali nadzorni odbor, katerega več kakor polovico članov imenuje država, regionalni ali lokalni organi ali druge osebe javnega prava.

Informativni sezname subjektov in kategorij oseb javnega prava, ki izpolnjujejo merila iz (a), (b) in (c) drugega pododstavka, so navedeni v Prilogi III. [...]"

Portugalsko pravo

Predpisi na področju DDV

- 9 Člen 2(2) zakonika o DDV (Código do IVA) določa, da država in druge pravne osebe javnega prava niso zavezane za plačilo DDV, če opravljajo transakcije z izvrševanjem svojih javnih pooblastil, tudi če za to prejemajo pristojbine ali kakršno koli drugo plačilo, če se zaradi njihove nezavezanosti za plačilo DDV ne izkrivlja konkurenca.
- 10 Člen 2(3) navedenega zakonika določa, da so država in druge pravne osebe javnega prava v vseh primerih zavezane za plačilo DDV pri opravljanju nekaterih dejavnosti in za obdavčljive transakcije, ki izhajajo iz njih, razen če se ugotovi, da jih opravljajo v zanemarljivem obsegu.

Pravna ureditev družbe Saudaçor

- 11 Družba Saudaçor je bila ustanovljena z regionalno zakonsko uredbo ARA št. 41/2003/A o preoblikovanju inštituta za finančno upravljanje zdravstva avtonomne regije Azori v delniško družbo z izključno javnim kapitalom imenovano SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA ter o spremembi regionalne zakonske uredbe št. 28/99/A z dne 31. julija (Decreto Legislativo Regional št. 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), z dne 17. oktobra 2003, (*Diário da República* I, serija A, n.º 257, z dne 6. novembra 2003, str. 7430), pri čemer je njen kapital v stoodstotni lasti navedene regije.

- 12 Na podlagi člena 2(1) navedene regijske zakonske uredbe je naloga družbe Saudaçor zagotavljati storitve v splošnem gospodarskem interesu na področju zdravstva. Ta naloga se nanaša na načrtovanje in upravljanje regionalnega zdravstvenega sistema ter informacijskih sistemov, infrastruktur in objektov, ki so njegov del, pa tudi na izvajanje gradbenih in vzdrževalnih del, popravil in rekonstrukcije zdravstvenih enot in služb, zlasti na področjih, ki jih prizadenejo naravne nesreče, in na območjih, ki se obravnavajo kot območja tveganja.
- 13 Člen 3 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa:
- „Družbi Saudaçor so v okviru zagotavljanja storitev v splošnem gospodarskem interesu dodeljene te pristojnosti:
- (a) centralizirana oskrba regionalnega zdravstvenega sektorja;
 - (b) zagotavljanje blaga in storitev subjektom, ki so člani regionalnega zdravstvenega sistema;
 - (c) dodeljevanje finančnih sredstev zdravstvenim enotam v skladu s cilji zagotavljanja zdravstvene oskrbe, h katerim so se posamezne enote pogodbeno zavezale;
 - (d) opredelitev pravil in vodilnih načel za proračunsko upravljanje zdravstvenih enot ter spremljanje njegovega izvajanja;
 - (e) ocena ekonomskega in finančnega upravljanja ustanov in služb, ki so vključene v regionalni zdravstveni sistem ali se iz njega financirajo, ter priprava periodičnih poročil o finančnem stanju in upravljanju njegovih človeških in materialnih virov;
 - (f) spodbujanje razvoja informacijskih sistemov za ustanove, odvisne od regionalnega zdravstvenega sistema;
 - (g) izvajanje del v zvezi z regionalnim zdravstvenim sistemom, katerih izvedba je v javnem interesu;
 - (h) zagotavljanje podpore službam in ustanovam regionalnega zdravstvenega sistema na področjih, kjer je to potrebno.“
- 14 Člen 4(1) navedene regionalne zakonske uredbe določa, da za družbo Saudaçor veljajo določbe tega akta, priloženi statuti, pravna ureditev sektorja javnih podjetij, kot je določena z uredbo-zakonom št. 558/99 (Decreto-Lei n.º 558/99) z dne 17. decembra 1999 (*Diário da República* I, serija A, št. 292, z dne 17. decembra 1999, str. 9012), in zasebno pravo. Člen 4(2) te regionalne zakonske uredbe določa, da se družba Saudaçor pri opravljanju svojih dejavnosti ravna po pravilih organizacije in delovanja regionalne zdravstvene službe ARA.
- 15 Člen 10 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa, da ima družba Saudaçor za izvrševanje dodeljenih pristojnosti enaka oblastvena pooblastila kot ARA, in nato kot primer navaja nekatera od teh pooblastil, med njimi tudi razlastitev.
- 16 Člen 7(3) uredbe-zakona št. 558/99, kakor je bila spremenjena, določa, da se za javna podjetja davki neposredno in posredno določijo in odvedejo v skladu s skupno ureditvijo. Enaka je tudi določba člena 9(2) regionalne zakonske uredbe št. 7/2008/A o ureditvi podjetij javnega sektorja Avtonomne

regije Azori (Decreto Legislativo Regional št. 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) z dne 5. marca 2008 (*Diário da República* I, Serija A št. 58, z dne 24. marca 2008, str. 1649) glede regionalnih javnih podjetij.

- 17 Družba Saudaçor dejavnosti opravlja na podlagi programskih pogodb, sklenjenih v skladu s členom 21(1) svojega statuta z vlado ARA, pri čemer so v tem statutu opredeljene zlasti storitve, ki jih mora ta družba zagotavljati na področju načrtovanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe, ter nadomestilo, imenovano „finančni prispevek“, ki ga mora plačati navedena regija kot plačilo za zagotavljanje storitev, in katerega namen je kritje stroškov delovanja družbe Saudaçor.
- 18 Tako je bila 23. julija 2004 sklenjena prva programska pogodba za obdobje 2004–2008, ki je določala skupno nadomestilo v višini 15.905.000 EUR, od tega 3.990.000 EUR za leto 2007 in 4.050.000 EUR za leto 2008. Člen 5 te pogodbe je določal, da se lahko ta skupni znesek spremeni s skupnim odlokom članov vlade, zadolženih za finance in zdravstvo, če se na podlagi spremembe zaradi okoliščin izkaže, da navedeni znesek očitno ne bi zadostoval za izvrševanje navedene pogodbe. Druga programska pogodba je bila sklenjena 1. januarja 2009 za obdobje 2009–2012 in je določala letno nadomestilo v višini 8.500.000 EUR ter revizijsko klavzulo, podobno tisti, ki je bila določena v prejšnji pogodbi. S skupnim odlokom članov vlade ARA, pristojnih za finance in zdravstvo, z dne 8. marca 2010, je bil ta znesek zmanjšan na 6.599.147 EUR za leto 2009.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 19 Finančna uprava je 2. marca 2011 sestavila osnutek nadzornega poročila, v katerem je predlagala popravke v zvezi z DDV, ki bi ga morala plačati družba Saudaçor za leta od 2007 do 2010, v skupnem znesku 4.750.586,24 EUR.
- 20 Po zaslišanju družbe Saudaçor je bilo 6. aprila 2011 sprejeto nadzorno poročilo.
- 21 Finančna uprava je v tem poročilu zlasti štela, da se družba Saudaçor ob upoštevanju svoje pravne ureditve ne more sklicevati na pravilo nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, ki je določeno v členu 2(2) zakonika o DDV, tj. določbe, s katero je bil prenesen člen 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, katerega vsebina se ujema z vsebino člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.
- 22 Po mnenju te uprave storitve, ki jih družba Saudaçor zagotavlja v zvezi z načrtovanjem in upravljanjem regionalne zdravstvene službe v okviru programskih pogodb, zadevajo področja dejavnosti, na katerih se uporablja zasebna pobuda, kar hkrati pomeni, da bi nezavezanost za plačilo DDV lahko povzročila izkrivljanje konkurence. To naj bi na primer veljalo za upravljanje in vzdrževanje zdravstvenega računalniškega sistema za posamezno regijo. Dejansko naj bi šlo za ekonomsko dejavnost, tako da bi bili prispevki, določeni v programskih pogodbah in ki jih regionalni organi plačajo kot plačilo za te storitve, obdavčeni z DDV. Poleg tega naj bi družba Saudaçor priznala, da je zavezanka za ta davek, saj je zahtevala skupaj 2.300.273,17 EUR iz naslova odbitkov DDV za nakupe blaga in storitev.
- 23 Družba Saudaçor je izvršljivo odločbo o odmeri DDV in kompenzacijskih obrestih za proračunska leta od 2007 do 2010, na podlagi katere se od nje zahteva skupaj 5.157.249,72 EUR, vložila tožbo pri Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (upravno in davčno sodišče v Ponti Delgadi, Portugalska).
- 24 Navedeno sodišče je s sodbo zavrnilo to tožbo, zlasti ker se za razlago pravila o nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, ki je določeno v členu 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, ni treba sklicevati na pojem „oseba javnega prava“, ki je v okviru prava javnih naročil opredeljen v členu 1(9) Direktive 2004/18, ker je pomen tega pojma širok, medtem ko je treba pojem „osebe

javnega prava“ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 v okviru uporabe pravila nezavezanosti za plačilo DDV razlagati ozko, ker pomeni izjemo od splošnega pravila obdavčitve vseh ekonomskih dejavnosti.

- 25 Po mnenju tega sodišča to pravilo nezavezanosti za plačilo DDV ne zajema subjekta, kakršen je družba Saudaçor, ki je, kljub temu, da jo je ustanovila ARA, delniška družba, ločena od regije, pri čemer se zanjo uporabljajo pravila zasebnega prava ter ta samostojno izvaja dodeljene pristojnosti in cilje.
- 26 Upravno in davčno sodišče v Ponti Delgadi je še menilo, da so storitve, ki jih družba Saudaçor opravlja v okviru programskih pogodb, ekonomska dejavnost, ker se opravljajo za plačilo. Prispevki, ki jih plača ARA, naj bi bili namreč plačilo za storitve družbe Saudaçor in jih ne bi bilo mogoče šteti za prenose med javnimi subjekti.
- 27 Predložitveno sodišče, pri katerem je bila vložena pritožba zoper to sodbo, meni, da je osrednje vprašanje v postopku v glavni stvari vprašanje, ali se lahko subjekt, kot je družba Saudaçor, sklicuje na pravilo nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, kot je določeno v členu 2(2) zakonika o DDV, katerega vsebina se ujema s členom 13(1) Direktive 2006/112, ter ali so zneski v zvezi s spornimi izvršljivimi odločbami o odmeri DDV proračunski prenosi med javnimi subjekti.
- 28 Po njegovem mnenju je iz sodne prakse Sodišča sicer jasno razvidno, da so iz plačila DDV izključene le dejavnosti oseb javnega prava, ki delujejo kot državni organi, vendar na podlagi te sodne prakse ni mogoče opredeliti, ali subjekt, kot je družba Saudaçor – glede na to, da ima pravni status delniške družbe, nastale po preoblikovanju državnega subjekta – spada na področje uporabe tega pojma osebe javnega prava. Postavlja se zlasti vprašanje, ali obseg tega pojma sovпада z obsegom pojma „osebe javnega prava“, kot je določen v členu 1(9) Direktive 2004/18, v okviru opredelitev različnih kategorij „naročnikov“.
- 29 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:
 - „1. Ali lahko [...] pojem osebe javnega prava iz člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlaga[mo] s sklicevanjem na pojem osebe javnega prava [kot je opredeljen v členu] 1(9) Direktive 2004/18?
 2. Ali subjekt, ki je bil ustanovljen kot delniška družba z izključno javnim kapitalom, katerega vse deleže ima Avtonomna regija Azori in katerega dejavnost je svetovanje in upravljanje na področju regionalnega zdravstvenega sistema z namenom njegove podpore in racionalizacije, kar opravlja v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi z Avtonomno regijo Azori, ter na katerega so bila prenesena pooblastila, ki jih ima na tem področju Avtonomna regija, ki je originarno zavezana nuditi javno zdravstveno službo, spada pod pojem osebe javnega prava, ki deluje kot državni organ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112?
 3. Ali je mogoče ob upoštevanju te direktive za namene obdavčenja z DDV nasprotno dajatev, ki jo prejme ta družba, in sicer razpoložljivost finančnih sredstev, potrebnih za izpolnjevanje teh programskih pogodb, šteti za plačilo za opravljene storitve?
 4. Če je odgovor pritrdilen, ali ta družba izpolnjuje pogoje, da bi se zanjo uporabilo pravilo o subjektih, ki niso davčni zavezanci, iz člena 13(1) Direktive 2006/112?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Tretje vprašanje

- 30 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem, ki ga je treba najprej preučiti, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je ekonomska dejavnost v smislu te določbe dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami sklenjenimi med to družbo in to regijo.
- 31 Sodišče je že presodilo, da je lahko glede na sistematiko in namen navedene direktive 2006/112 ter mesto člena 13 te direktive v skupnem sistemu DDV, vzpostavljenem s Šesto direktivo, načeloma vsaka ekonomska dejavnost predmet DDV. Predmet DDV so na splošno in v skladu s členom 2(1) Direktive 2006/112 storitve, opravljene za plačilo, vključno s storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava. Člena 9 in 13 te direktive torej določata zelo široko področje uporabe za DDV (sodba Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, točka 76 in navedena sodna praksa).
- 32 Za to, da se lahko neko opravljanje storitev opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, je potrebna le neposredna zveza med tem opravljanjem storitev in plačilom, ki ga dejansko prejme davčni zavezanec. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbo Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 33 Ob upoštevanju značilnosti analize, ki jo je treba opraviti, in kot je Sodišče že ugotovilo, mora nacionalno sodišče opredeliti dejavnost, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, glede na merila, ki jih je določilo Sodišče (sodba Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, točka 23, in sklep Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, točka 18).
- 34 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodišče preveriti, ali je iz elementov iz spisa, zlasti pa iz programskih pogodb, sklenjenih med družbo Saudaçor in ARA, razvidno, da se dejavnost te družbe izvaja za plačilo in je torej ekonomske narave. Sodišče lahko temu sodišču kljub temu glede na informacije iz predložitvene odločbe zagotovi elemente razlage, ki mu lahko omogočijo odločitev.
- 35 V zvezi s tem iz navedene odločbe izhaja, da mora ARA v skladu z navedenimi pogodbami družbi Saudaçor „kot plačilo“ za storitve na področju načrtovanja in upravljanja splošne zdravstvene službe, ki jih mora ta zagotavljati, plačati nadomestilo, imenovano „finančni prispevek“, katerega znesek je določen v teh pogodbah.
- 36 Glede na stalnost in neprekinjenost storitev načrtovanja in upravljanja, ki jih opravlja družba Saudaçor, okoliščina, da to nadomestilo ni določeno glede na posamezne storitve, ampak pavšalno in na letni podlagi, ter je namenjeno kritju stroškov delovanja te družbe, ni taka, da bi vplivala na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom, katerega znesek je določen vnaprej in na podlagi natančno določenih meril (glej v tem smislu sodbo Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točki 36 in 37).
- 37 O obstoju te neposredne zveze prav tako ni mogoče podvomiti zaradi okoliščine, da programske pogodbe, sklenjene med družbo Saudaçor in ARA, vsebujejo določene klavzule, ki določajo, da se lahko znesek nadomestila, ki ga je treba plačati družbi Saudaçor, prilagodi, če se zaradi spremenjenih okoliščin izkaže, da ta znesek očitno ni zadosten za izvajanje teh pogodb.

- 38 Ker je namreč namen teh klavzul vnaprej določiti znesek tega nadomestila na podlagi natančno določenih meril, ki zagotavljajo, da je ta znesek zadosten za kritje stroškov delovanja družbe Saudaçor, lahko štejemo, da je namen teh klavzul prilagoditev pavšalno določenega plačila za storitve, ki jih neprekinjeno in stalno zagotavlja ta družba. Poleg tega, čeprav je ARA,– kot je razvidno iz predložitvene odločbe –zmanjšala letno nadomestilo za leto 2009, je portugalska vlada na obravnavi pojasnila, ne da bi ji družba Saudaçor nasprotovala, da se je to zmanjšanje nanašalo le na popravek očitne napake pri izračunu.
- 39 Prav tako ni mogoče podvomiti o neposredni zvezi med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom zaradi okoliščine, da je – kot trdi družba Saudaçor – namen njene dejavnosti izvajanje ustavne obveznosti, ki je v skladu s portugalsko ustavo naložena izključno in neposredno državi, in sicer obveznost vzpostavitve splošne in potencialno brezplačne nacionalne zdravstvene službe, ki se mora pretežno financirati iz javnih sredstev.
- 40 V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112 je namreč davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.
- 41 Poleg tega, čeprav je namen vzpostavitve splošne in potencialno brezplačne nacionalne zdravstvene službe, ki mora biti pretežno financirana iz javnih sredstev, upoštevan v okviru skupnega sistema DDV, ker morajo biti v skladu s členom 132(1) navedene direktive, nekatere storitve zdravstvene oskrbe, ki jih zagotavljajo zlasti subjekti javnega prava, oproščene plačila DDV, ni sporno, da dejavnost načrtovanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe iz postopka v glavni stvari ne spada na področje nobene od teh oprostitev.
- 42 Glede na zgornje ugotovitve je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je ekonomska dejavnost v smislu te določbe dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi med to družbo in navedeno regijo.

Prvo, drugo in četrto vprašanje

- 43 Predložitveno sodišče s prvim, drugim in četrtem vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj in na drugem mestu, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da spada na področje uporabe pravila o nezavezanosti za plačilo DDV, ki je določeno v tej določbi, dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi med to družbo in navedeno regijo, ob domnevi, da je ta dejavnost ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) te direktive.
- 44 V teh okoliščinah predložitveno sodišče sprašuje, ali, kot trdi družba Saudaçor, je treba pojem „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1) navedene direktive razlagati z uporabo opredelitve pojma „oseba javnega prava“, ki je navedena v členu 1(9) Direktive 2004/18.
- 45 Takšne razlage člena 13(1) Direktive 2006/112 ni mogoče sprejeti.
- 46 S široko opredelitvijo pojma „osebe javnega prava“, in, posledično, pojma „naročniki“ namreč člen 1(9) Direktive 2004/18 določa dovolj široko področje uporabe te direktive za zagotovitev, da se pravila, zlasti s področja preglednosti in prepovedi diskriminacije, ki veljajo v okviru oddaje javnih naročil, uporabijo za vse državne subjekte, ki niso del javne uprave, vendar jih kljub temu nadzira država, zlasti prek njihovega financiranja in upravljanja.

- 47 Vendar so okoliščine, v katere je uvrščen pojem „druge osebe javnega prava“ iz člena 13(1) Direktive 2006/112, bistveno drugačne.
- 48 Ta pojem namreč ni namenjen opredelitvi področja uporabe DDV, temveč se nasprotno nanaša na odstopanje od splošnega pravila, na katerem temelji skupni sistem tega davka, in sicer pravila, da je področje uporabe navedenega davka opredeljeno zelo široko in zajema vse storitve opravljene za plačilo, vključno s tistimi, ki jih opravijo osebe javnega prava (glej v tem smislu sodbo Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, točki 76 in 77).
- 49 Kot odstopanje od splošnega pravila zavezanosti za plačilo DDV za vsako ekonomsko dejavnost je treba člen 13(1) Direktive 2006/112 razlagati ozko (glej med drugim sodbo Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 60, in sklep Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, točka 19).
- 50 Iz tega sledi, da je treba, ker ni navedb v samem besedilu člena 13(1) Direktive 2006/112, upoštevati sistematično in namen te direktive ter mesto tega člena v skupnem sistemu DDV, ki ga določa navedena direktiva (glej po analogiji sodbo Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 25).
- 51 Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, iz analize člena 13(1) Direktive 2006/112 ob upoštevanju ciljev te direktive izhaja, da morata biti kumulativno izpolnjena dva pogoja, da bi se uporabilo pravilo o nezavezanosti za plačilo DDV, in sicer opravljanje dejavnosti s strani osebe javnega prava in opravljanje teh dejavnosti kot organ oblasti (glej v tem smislu predvsem sklep Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, točka 16 in navedena sodna praksa, in sodbo Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, točka 79).
- 52 Poleg tega v skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso Sodišča tako iz zahtev po enotni uporabi prava Unije kot iz zahtev načela enakosti izhaja, da se pojmi iz posameznih določb prava Unije, ki se za določitev svojega pomena in obsega ne sklicujejo izrecno na pravo držav članic, v vsej Evropski uniji navadno razlagajo neodvisno in enotno, pri čemer se morata upoštevati kontekst te določbe in namen zadevne zakonodaje (glej med drugim sodbo Fish Legal in Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, točka 42).
- 53 Ugotoviti je treba, da člen 13(1) Direktive 2006/112 ne vsebuje nobene napotitve na pravo držav članic.
- 54 Iz tega sledi, da je treba pojme iz te določbe, med katerimi je „druge osebe javnega prava“, v vsej Uniji razlagati neodvisno in enotno.
- 55 Poleg tega, ker je treba, kot je bilo poudarjeno v točki 49 te sodbe, člen 13(1) Direktive 2006/112 – ker gre za izjemo – razlagati ozko, je treba šteti, da je seznam iz tega člena izčrpen, saj pojem „druge osebe javnega prava“ tvori preostalo kategorijo subjektov, ki jih zajema javna oblast, nasprotno od tistih, ki so posebej navedeni v tej določbi.
- 56 Zlasti glede na prvi pogoj od dveh iz člena 13(1) navedene direktive, in sicer pogoj v zvezi s statusom osebe javnega prava, je Sodišče že presodilo, da subjekta, ki neodvisno opravlja dejanja, ki spadajo pod pooblastila javnega organa, ne da bi bil vključen v organizacijo javne uprave, ni mogoče opredeliti kot osebo javnega prava v smislu te določbe (glej v tem smislu med drugim sklep Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, točka 18 in navedena sodna praksa).
- 57 Sodišče je prav tako pojasnilo, da status „osebe javnega prava“ ne more izhajati zgolj iz tega, da je namen zadevne dejavnosti opravljanje dejanj, ki spadajo pod oblastvena pooblastila (glej v tem smislu predvsem sklep Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, točka 17 in navedena sodna praksa).

- 58 Ostaja pa dejstvo, da čeprav okoliščina, da ima obravnavani subjekt na podlagi nacionalnega prava, ki se uporablja, oblastvena pooblastila, ni odločilna za navedeno opredelitev, je ta okoliščina, ker je bistvena značilnost vsakega javnega organa, podatek z določenim pomenom za ugotovitev, da je treba ta subjekt opredeliti kot osebo javnega prava.
- 59 Člen 10 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa, da ima družba Saudaçor za izvrševanje dodeljenih pristojnosti enaka oblastvena pooblastila kot ARA, in nato kot primer navaja nekatera od teh pooblastil, med njimi tudi razlastitev.
- 60 Poleg tega je ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, navedene v točki 56 te sodbe in glede na nacionalno pravo, ki se uporablja, videti, da ni mogoče izključiti – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – da je treba šteti, da je družba Saudaçor vključena v organizacijo javne uprave, ki je ARA.
- 61 Kot je razvidno iz spisa predloženega Sodišču, je družba Saudaçor, ker jo je država ustanovila v obliki delniške družbe po preoblikovanju obstoječega državnega subjekta s funkcionalno decentralizacijo, v določenih pogledih podobna pravni osebi zasebnega prava in ima pri delovanju in tekočem upravljanju določeno avtonomijo v razmerju do države.
- 62 Vseeno – in kar mora še preveriti predložitveno sodišče – pa je videti, da nekatere značilnosti družbe Saudaçor govorijo v prid opredelitve te družbe kot osebe javnega prava v smislu člena 13(1) Direktive 2006/112.
- 63 Videti je, da je namreč dejanska avtonomija družbe Saudaçor omejena, ker je njen kapital – ki ni odprt za naložbe zasebnikov – v stoddostni lasti ARA, ki je, z izjemo storitev, ki jih tretjim zagotavlja v okviru dejavnosti, imenovanih „dodatne“, glede katerih ni sporno, da imajo zelo neznameniten pomen, poleg tega njena edina „stranka“. Ti elementi kažejo, da lahko ARA izvaja odločilen vpliv na dejavnosti družbe Saudaçor.
- 64 To je prav tako potrjeno s tem, da v skladu z določbo 3(a) prve od programskih pogodb, ki sta jih sklenili družba Saudaçor in ARA, in določbo 3(1)(a) druge od teh pogodb, ta družba opravlja svoje naloge v skladu s smernicami, ki jih je določila ARA, in da v skladu z določbo 3(h) prve od teh pogodb in določbo 3(1)(g) druge od teh pogodb navedeno družbo nadzira ARA.
- 65 Člen 4(1) regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A tudi določa, da za družbo Saudaçor veljajo določbe tega akta, priloženi statut, pravna ureditev sektorja javnih podjetij, kot je določena z uredbo-zakonom št. 558/99, in zasebno pravo. Videti je torej, da je v tako opredeljenem okviru zasebno pravo drugotnega pomena glede na pravila, ki določajo pravno ureditev družbe Saudaçor kot javnega podjetja.
- 66 Poleg tega, čeprav morajo biti načini opravljanja storitev s področja načrtovanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe predmet programskih pogodb, zlasti glede nadomestila, ki ga je treba plačati za te storitve, kar bi lahko nakazovalo na to, da družba Saudaçor deluje na obravnavanem trgu v konkurenci z drugimi zasebnimi gospodarskimi subjekti, ostaja dejstvo, da v ARA te storitve opravlja izključno družba Saudaçor v skladu s svojo nalogo, določeno v členu 2(1) zakonske uredbe št. 41/2003/A, in da te niso dodeljene zasebnim gospodarskim subjektom na podlagi, na primer, postopka javnega razpisa.
- 67 Poleg tega je videti, da med družbo Saudaçor in ARA obstaja institucionalna povezava, če ne zaradi drugega zato, ker je bila navedena družba ustanovljena z zakonskim aktom, ki ga je sprejel zakonodajalec te regije za zagotavljanje „storitev v splošnem gospodarskem interesu na področju zdravstva“ tej zadnji regiji, kot je razvidno iz člena 2(1) regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A.

- 68 S pridržkom preučitve teh elementov s strani predložitvenega sodišča torej ne bi bilo mogoče izključiti, da, ob upoštevanju celovite presoje, ki upošteva predpise nacionalnega prava, ki se uporabljajo za družbo Saudaçor, to sodišče ugotovi, da se ta družbo lahko opredeli kot oseba javnega prava v smislu člena 13(1) Direktive 2006/112.
- 69 Vendar mora biti – kot je bilo poudarjeno v točki 51 te sodbe – za uporabo pravila o nezavezanosti za plačilo DDV, ki je določeno v navedenem členu, izpolnjen tudi drugi pogoj iz tega člena, in sicer da so plačila DDV oproščene le dejavnosti, ki jih oseba javnega prava opravlja kot organ oblasti.
- 70 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so take dejavnosti tiste dejavnosti, ki jih ti subjekti opravljajo v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanje, pri čemer mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. Sodišče je še pojasnilo, da je namen ali cilj dejavnosti v zvezi s tem nepomemben ter da dejstvo, da opravljanje dejavnosti iz postopka v glavni stvari zajema izvrševanje oblastvenih pooblastil, omogoča, da se ugotovi, da za to dejavnost velja javnopravna ureditev (glej v tem smislu zlasti sodbo Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, točke 17, 19 in 22).
- 71 V teh okoliščinah je Sodišče navedlo, da se oprostitev iz člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 nanaša predvsem na dejavnosti, ki jih opravijo osebe javnega prava kot organi oblasti in ki so, čeprav so popolnoma gospodarske narave, tesno povezane z izvrševanjem pooblastil javnega organa (sodba Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 31).
- 72 Vendar ta drugi pogoj iz člena 13(1), prvi pododstavek, navedene direktive ne bi bil izpolnjen, če – kot je trdila portugalska vlada in s pridržkom preverjanja s strani predložitvenega sodišča – oblastvena pooblastila, ki jih ima družba Saudaçor na podlagi člena 10 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A, niso bila instrument, ki bi ga lahko ta družba uporabila za opravljanje dejavnosti iz postopka v glavni stvari, in sicer dejavnosti načrtovanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe, katere zavezanost za plačilo DDV se izpodbija, ker ta pooblastila omogočajo opravljanje drugih dejavnosti.
- 73 Tudi ob domnevi, da je družba Saudaçor oseba javnega prava in da je treba šteti, da ekonomsko dejavnost iz postopka v glavni stvari opravlja kot javni organ, je iz člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 razvidno, da subjekt, kakršen je družba Saudaçor, kljub temu ni oproščen plačila DDV, če se ugotovi, da bi njegova nezavezanost za plačilo davka povzročila znatno izkrivljanje konkurence.
- 74 Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnava oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na določen lokalni trg, ter ne le glede na dejansko konkurenco, temveč tudi glede na potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, dejanska in ne zgolj hipotetična (sodba Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, točka 91).
- 75 Ob upoštevanju navedenega je treba na prvo, drugo in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da spada na področje uporabe pravila o nezavezanosti za plačilo DDV, ki je določeno v tej določbi, ekonomska dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi med to družbo in navedeno regijo, ob domnevi, da je ta dejavnost ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) te direktive, če – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – se lahko šteje, da je treba navedeno družbo opredeliti kot osebo javnega prava in da opravlja navedeno dejavnost kot javni organ, in če predložitveno sodišče ugotovi, da oprostitev te dejavnosti ni taka, da bi povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V teh okoliščinah pojma „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1) navedene direktive ni treba razlagati z uporabo opredelitve pojma „oseba javnega prava“ iz člena 1(9) Direktive 2004/18.

Stroški

- ⁷⁶ Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, je treba razlagati tako, da je ekonomska dejavnost v smislu te določbe dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi med to družbo in navedeno regijo.
2. Člen 13(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da spada na področje uporabe pravila o nezavezanosti za plačilo davka na dodano vrednost, ki je določeno v tej določbi, ekonomska dejavnost, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere družba regiji zagotavlja storitve na področju načrtovanja in upravljanja zdravstvene službe v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi med to družbo in navedeno regijo, ob domnevi, da je ta dejavnost ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) te direktive, če – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – se lahko šteje, da je treba navedeno družbo opredeliti kot osebo javnega prava in da opravlja navedeno dejavnost kot javni organ, in če predložitveno sodišče ugotovi, da oprostitev te dejavnosti ni taka, da bi povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V teh okoliščinah pojma „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1) navedene direktive ni treba razlagati z uporabo opredelitve pojma „oseba javnega prava“ iz člena 1(9) Direktive 2004/18/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 31. marca 2004 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, blaga in storitev.

Podpisi