Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

29 октомври 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 13, параграф 1 — Третиране като данъчно незадължени лица — Понятие за „публичноправни субекти“ — Акционерно дружество, на което е възложена доставката на услуги по планиране и управление на здравеопазването в Азорски автономен регион — Определяне на правилата, съобразно които се извършват тези услуги, включително начина на тяхното заплащане, в програмни договори, сключени между дружеството и региона“

По дело C-174/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 12 март 2014 г., постъпил в Съда на 9 април 2014 г., в рамките на производство по дело

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

срещу

Fazenda Pública,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на трети състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (докладчик) и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 март 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, от G. Leite de Campos, M. Clemente и J. Batista Pereira, advogados,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes и R. Campos Laires, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от L. Christie, в качеството на представител, подпомаган от P. Mantle, barrister,

* Език на производството: португалски.

— за Европейската комисия, от P. Guerra e Andrade и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 юни 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 9 от Директива 2004/18/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 31 март 2004 година относно координирането на процедурите за възлагане на обществени поръчки за строителство, услуги и доставки (ОВ L 134, стр. 114 и поправка в ОВ L 351, 2004 г., стр. 44; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 8, стр. 116 и поправка в ОВ L 182, 2008 г., стр. 282) и на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (наричано по-нататък „Saudaçor“) и Fazenda Pública (Министерство на финансите) по повод облагането на посоченото дружество с данък върху добавената стойност (ДДС) във връзка с дейностите му по планиране и управление на здравната услуга в Азорски автономен регион (наричан по-нататък „RAA“).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Считано от 1 януари 2007 г., Директива 2006/112 отменя и заменя съществуващото общностно законодателство в областта на ДДС, по-специално Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

4 Съгласно съображения 1 и 3 от Директива 2006/112 преработването на Шеста директива е необходимо, за да се представят по ясен и рационален начин всички приложими разпоредби, с преработена структура и формулировка, но без по принцип да се внасят промени по същество.

5 Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 предвижда следното:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6 Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

7 Член 13 от Директивата предвижда:

„1. Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни.

2. Държавите членки могат да считат дейностите на такива органи, които са освободени от данък съгласно член 132 […], за дейности, които същите извършват в качеството си на органи на държавната власт“.

8 Съгласно член 1, параграф 9 от Директива 2004/18:

„Възлагащи органи“ са държавата, регионалните или местни органи, публичноправни органи или асоциации от един или няколко такива органи или един или няколко публичноправни органи.

„Публичноправен орган“ е всеки орган:

а) създаден със специфичната цел да задоволява нужди от обществен интерес, без да има промишлен или търговски характер;

б) който е има юридическа правосубектност и е

в) финансиран в по-голямата част от държавата, регионалните или местни органи или други публичноправни органи; или е под управителния надзор на тези органи; или има административен, управителен или надзорен съвет, повече от половината членове на който са назначени от държавата, регионалните или местни органи или от други публичноправни органи.

Неизчерпателни списъци на публичноправни органи и категории органи, които удовлетворяват критериите по букви а), б) и в) от втора алинея, са включени в приложение III. […]“.

Португалското право

Правна уредба в областта на ДДС

9 Член 2, параграф 2 от Кодекса за ДДС (Código do IVA) гласи, че държавата и останалите юридически лица на публичното право не са данъчнозадължени по ДДС лица, когато осъществяват сделки при упражняване на техните властнически правомощия дори когато по този повод събират такси или получават друг вид насрещна престация, при условие че третирането им като данъчно незадължени лица не води до нарушаване на конкуренцията.

10 Член 2, параграф 3 от посочения кодекс предвижда, че държавата и останалите юридически лица на публичното право при всички положения се разглеждат като данъчнозадължени лица по ДДС, когато упражняват определени дейности и за произтичащите от тях облагаеми доставки, освен ако се установи, че те са незначителни.

Правен режим на Saudaçor

11 Saudaçor е учредено с Регионален законодателен декрет № 41/2003/A на RAA от 17 октомври 2003 г. за преобразуване на Института за финансово управление на здравеопазването на Азорския автономен регион в акционерно дружество с изцяло публичен капитал под наименование SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, S.A. и за изменение на Регионален законодателен декрет № 28/99/A от 31 юли 1999 г. (Decreto Legislativo Regional n.° 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, S. A., e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho) (*Diário da República* I, серия A, бр. 257 от 6 ноември 2003 г., стр. 7430), като 100 % от капитала на дружеството е притежаван от посочения регион.

12 По силата на член 2, параграф 1 от посочения законодателен декрет задача на Saudaçor е да предоставя услуги от общ икономически интерес в областта на здравеопазването. Неговата мисия е планирането и управлението на регионалната система за здравеопазване и свързаните с нея системи за информация, инфраструктура и инсталации, както и извършването на дейности по строителство, поддръжка, възстановяване и преустройство на здравните обекти и служби, по-специално в засегнатите от природни бедствия райони и в зоните, считани за зони в риск.

13 Съгласно член 3 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A:

„В рамките на мисията си да предоставя услуги от общ икономически интерес, Saudaçor има следните функции:

a) да извършва централизирано снабдяване на регионалния здравен сектор;

b) да предоставя материали и услуги на отделните субекти, участващи в регионалната система за здравно обслужване;

c) да предоставя финансови средства на здравните заведения в съответствие с целите за извършване на здравни услуги, които всяко здравно заведение е поело по силата на подписаните от тях договори;

d) да определи ръководните правила и принципи за бюджетно управление на здравните заведения, както и да следи за тяхното прилагане;

e) да извърши оценка за икономическо-финансовото управление на здравните заведения и услуги, включени в SRS или финансирани от нея, и да изготвя периодични доклади за неговото финансово положение и управлението на неговите човешки и материални ресурси;

f) да насърчава развитието на информационни системи на институциите, които зависят от регионалната система за здравно обслужване;

g) да извършва дейности, засягащи регионалната система за здравно обслужване, чието извършване е от обществен интерес;

h) да предоставя подкрепа за службите и заведенията от регионалната система за здравно обслужване в областите, в които е необходимо“.

14 Член 4, параграф 1 от посочения Регионален законодателен декрет гласи, че Saudaçor се регламентира от разпоредбите на този акт, приложения устав, правния режим на сектора на държавните предприятия, уреден с Декрет-закон № 558/99 (Decreto-Lei n.° 558/99) от 17 декември 1999 г. (*Diário da República* I, серия A, бр. 292 от 17 décembre 1999 г., стр. 9012), и в рамките на своята дейност дружеството спазва правилата за организация и функциониране на регионалното здравно обслужване на RAA.

15 Член 10 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A предвижда, че за изпълнението на възложените му задачи Saudaçor разполага със същите властнически правомощия като RAA, след което изброява примерно някои от тези правомощия, сред които е извършването на отчуждавания.

16 Съгласно член 7, параграф 3 от Декрет-закон № 558/99, изменен, публичните предприятия дължат преки и непреки данъци и такси на общо основание. Идентична разпоредба се съдържа в член 9, параграф 2 от Регионален законодателен декрет № 7/2008/A от 5 март 2008 г. относно режима на предприятията от публичния сектор на Азорски автономен регион (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) (*Diário da República* I, серия A, бр. 58 от 24 март 2008 г., стр. 1649), по отношение на регионалните публични предприятия.

17 Saudaçor извършва дейностите си съгласно програмни договори, сключени с правителството на RAA, в съответствие с член 21, параграф 1 от устава си, в който по-специално се определят услугите, които дружеството трябва да предостави в областта на планирането и управлението на регионалната система за здравно обслужване и заплащането, наречено „финансово участие“, което следва да бъде предоставено от региона като насрещна престация за услугите му и което е предназначено да покрива оперативните разходи на Saudaçor.

18 Така на 23 юли 2004 г. е сключен първият програмен договор, обхващащ периода 2004—2008 г., в който е предвидено плащане в общ размер на 15 905 000 EUR, от които сумата от 3 990 000 EUR за 2007 г. и 4 050 000 EUR за 2008 г. Според клауза 5 от този договор тази обща сума може да бъде преразгледана със съвместно решение на членовете на правителството, отговарящи за финансите и здравеопазването, когато по силата на настъпила промяна в обстоятелствата посочената сума е очевидно недостатъчна, за да позволи изпълнението на този договор. На 1 януари 2009 г. е сключен втори програмен договор, обхващащ периода 2009—2012 г., в който е предвидено годишно плащане в размер на 8 500 000 EUR, както и клауза за преразглеждане, подобна на предвидената в предходния договор. Със съвместно решение на членовете на правителството, отговарящи за финансите и здравеопазването, от 8 март 2010 г. тази сума е намалена на 6 599 147 EUR за 2009 г.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

19 На 2 март 2011 г. португалската данъчна администрация съставя проект за ревизионен акт, в който се предлагат корекции на дължимия от Saudaçor ДДС за дейностите му през периода 2007—2010 г. в размер общо на 4 750 586,24 EUR.

20 Този ревизионен акт е приет на 6 април 2011 г. след изслушване на Saudaçor.

21 В посочения ревизионен акт данъчната администрация по-специално приема, че с оглед на правния му режим Saudaçor не може да се позовава на правилото за третиране на публичноправните субекти като данъчно незадължени по ДДС лица, предвидено в член 2, параграф 2 от Кодекса за ДДС — разпоредба, транспонираща член 4, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, чието съдържание съответства на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112.

22 Според посочената администрация извършваните от Saudaçor услуги в областта на планирането и управлението на регионалното здравно обслужване съгласно програмните договори засягат сфери на дейност на частната инициатива, което също предполага, че третирането като данъчно незадължено по ДДС лице би могло да доведе до нарушаване на конкуренцията. Така би било например в случая с въвеждането, управлението и поддръжката на компютърната система на здравеопазването в региона. Всъщност ставало въпрос за икономическа дейност, поради което сумите, определени в програмния договор и платени от регионалните органи като насрещна престация за тези услуги, подлежали на облагане с ДДС. Впрочем Saudaçor се съгласявало, че е данъчнозадължено лице, тъй като е поискало възстановяването общо на 2 300 273,17 EUR ДДС, платен за покупките на стоки и услуги.

23 Saudaçor обжалва актовете за събиране на ДДС и компенсаторни лихви пред Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (данъчен и административен съд на Ponta Delgada, Португалия) по отношение на финансовите 2007—2010 г., по които от него се изисква да плати общо 5 157 249,72 EUR.

24 С решението си посочената юрисдикция отхвърля жалбата, по-специално с мотива че за тълкуване на предвиденото в член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 правило за третиране на публичноправните субекти като данъчно незадължени по ДДС лица, следва да се вземе предвид понятието за „публичноправен орган“, установено в областта на обществените поръчки в член 1, параграф 9 от Директива 2004/18, тъй като значението на последното понятие е широко, докато понятието „публичноправен орган“ по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува ограничително при прилагането на правилото за третиране като данъчно незадължени по ДДС лица, тъй като представлява изключение от общото правило за облагане на всяка икономическа дейност.

25 Според посочената юрисдикция това правило за третиране като данъчно незадължени по ДДС лица не обхваща правен субект като Saudaçor, който, макар да е учреден от RAA, е акционерно дружество, отделно от региона, подчинява се на правилата на частното право и преследва целите и задачите си по независим начин.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Административен и данъчен съд на Ponta Delgada) счита също така, че престираните от Saudaçor услуги по програмните договори представляват икономическа дейност, тъй като са предоставени възмездно. Финансирането от RAA всъщност представлява насрещна престация за предоставени от Saudaçor услуги и не може да се приеме за трансфери между публичноправни субекти.

27 Сезирана с жалба срещу това решение, запитващата юрисдикция счита, че централният въпрос по главното производство е дали правен субект като Saudaçor може да се позове на правилото за третиране на публичноправните субекти като данъчно незадължени лица, предвидено в член 2, параграф 2 от Кодекса за ДДС, чието съдържание съответства на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112, и да се прецени дали сумите по оспорените актове за събиране на ДДС представляват бюджетни трансфери между публичноправни субекти.

28 Тя счита, че макар в практиката на Съда ясно да е прието, че изключени от обхвата на ДДС са само дейностите на публичноправните субекти, които действат в качеството си на органи на публична власт, тази съдебна практика не позволява да се определи дали от гледна точка на своя правен статут на акционерно дружество, възникнало в резултат от преобразуването на държавна организация, образувание като Saudaçor се обхваща от понятието за публичноправен субект. Възниквал по-специално въпросът дали обхватът на това понятие съвпада с обхвата на понятието за публичноправна организация по смисъла на член 1, параграф 9 от Директива 2004/18 с оглед определенията на различните категории „възлагащи органи“.

29 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли понятието „публичноправен субект“ по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 да се тълкува с оглед на понятието за публичноправен субект, установено в член 1, параграф 9 от Директива 2004/18?

2) Съответства ли на понятието „публичноправен субект“, действащ в качеството си на публичен орган по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112, образувание, учредено под формата на акционерно дружество с изцяло публичен капитал, притежаван на 100 % от RAA, с предмет консултантски и управленски услуги в областта на регионалната система на здравеопазване с оглед организацията и рационализацията на тази система, като въпросните услуги се предоставят по програмни договори, сключени с посочения регион, който по делегация упражнява правомощия в тази област и на когото е възложено първоначално задължението да предоставя публичната услуга по здравеопазване?

3) В контекста на разпоредбите на посочената директива може ли насрещната престация, получавана от въпросното дружество, изразяваща се в предоставянето на необходимите финансови средства за изпълнението на програмните договори, да се счита за възнаграждение за извършените услуги за целите на облагане с ДДС?

4) При утвърдителен отговор, въпросното дружество отговаря ли на необходимите изисквания, за да се ползва от правилото за третиране като данъчно незадължено по ДДС лице съгласно член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112?“.

По преюдициалните въпроси

По третия въпрос

30 С третия си въпрос, който следва да се разгледа на първо място, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че съгласно посочената разпоредба под икономическа дейност следва да се разбира дейност като разглежданата в главното производство, изразяваща се в предоставяне на

определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион.

31 Съдът вече е постановил, че от структурата и целта на посочената директива, както и от систематичното място на член 13 от същата директива в установената с Шеста директива обща система на ДДС следва, че всяка дейност с икономически характер по принцип е облагаема. По правило и съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 облагаеми по ДДС са възмездните доставки на услуги, включително услугите, предоставени от публичноправни органи. Следователно членове 9 и 13 от посочената директива определят твърде широко приложно поле на ДДС (решение Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 76 и цитираната съдебна практика).

32 Възможността една доставка на услуги да бъде квалифицирана като възмездна, предполага единствено съществуване на пряка връзка между тази доставка и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. по-специално решение Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 37 и цитираната съдебна практика).

33 Предвид естеството на анализа, който следва да се извърши, и както вече е постановил Съдът, националният съд е компетентен да квалифицира разглежданите дейности по главното производство съгласно изведените от Съда критерии (решение Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, т. 23 и определение Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, т. 18).

34 В случая запиващата юрисдикция следва да провери дали от съдържащата се в преписката информация, и по-специално от програмните договори,сключени между Saudaçor и RAA, следва, че предоставените от това дружество дейности са възмездни и следователно имат икономически характер. Все пак Съдът може да предостави на посочената юрисдикция въз основа на съдържащите се в акта ѝ за запитване данни указанията за тълкуване, които могат да ѝ позволят да се произнесе.

35 В това отношение от посочения акт е видно, че съгласно въпросните договори RAA се задължава да предостави на Saudaçor „като насрещна престация“ за услугите в областта на планирането и управлението на регионалната система за здравно обслужване, които следва да бъдат предоставени от него, заплащане, наречено „финансово участие“, чийто размер се определя в договорите.

36 Предвид постоянния характер на предоставените от Saudaçor услуги по планиране и управление обстоятелството, че това възнаграждение е определено не в зависимост от отделните престации, а глобално на годишна основа, предназначена за покриване на оперативните разходи на дружеството, само по себе си не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация, чийто размер е определен предварително и според добре установени критерии (вж. в този смисъл решение Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 36 и 37).

37 Съществуването на тази пряка връзка не изглежда опровергано от обстоятелството, че програмните договори, сключени между Saudaçor и RAA, съдържат определени клаузи, които предвиждат, че сумата на дължимото на Saudaçor възнаграждение може да бъде коригирана, когато поради настъпила промяна в обстоятелствата тя е очевидно недостатъчна, за да позволи изпълнението на тези договори.

38 В действителност, доколкото тези клаузи целят да определят предварително размера на възнаграждението според ясно установени критерии, които да гарантират, че този размер е достатъчен за покриване на оперативните разходи на Saudaçor, може да се приеме, че техният предмет е непрекъснатото и постоянно адаптиране на размера на фиксираната насрещна престация към престираните от това дружество услуги. Освен това, както следва от акта за преюдициално запитване, за 2009 г. първоначалното предвиденото годишно възнаграждение е намалено от RAA, като португалското правителство обяснява в съдебното заседание, без да е опровергано от Saudaçor, че единствената цел на това намаление е поправка на явна грешка в изчисленията.

39 Пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация, не изглежда опровергана от обстоятелството, че както поддържа Saudaçor, предмет на дейността на дружеството е изпълнение на конституционно задължение, което е възложено изключително и пряко на държавата по силата на португалската конституция, а именно задължението да въведе универсална и потенциално безвъзмездна национална здравна услуга, която в основната си част трябва да се финансира с публичните средства.

40 Всъщност съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

41 Впрочем, макар целта за въвеждане на универсална и потенциално безвъзмездна национална здравна услуга, която в основната си част трябва да се финансира с публични средства, да е взета предвид в рамките на общата система на ДДС, доколкото съгласно член 132, параграф 1 от посочената директива определени здравни грижи, предоставени по-специално от публичноправни органи, трябва да бъдат освободени от ДДС, е безспорно, че разглежданата в главното производство дейност по планиране и управление на регионалната система за здравно обслужване не попада в обхвата на тези освобождавания.

42 С оглед на гореизложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че съгласно посочената разпоредба под икономическа дейност се разбира дейност като разглежданата в главното производство, изразяваща се в предоставяне на определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион.

По първия, втория и четвъртия въпрос

43 С първия, втория и четвъртия си въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно на второ място, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на предвиденото в посочената разпоредба правило за третиране като данъчно незадължени по ДДС лица попада дейност като разглежданата в главното производство, изразяваща се в предоставяне на определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион, в хипотезата, при която тази дейност представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от посочената директива.

44 В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали, както поддържа Saudaçor, понятието „публичноправни органи“ по смисъла на член 13, параграф 1 от посочената директива трябва да се тълкува с оглед на понятието за публичноправен субект, установено в член 1, параграф 9 от Директива 2004/18.

45 Подобно тълкуване на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 не може да се приеме.

46 В действителност, като определя широко понятието „публичноправни органи“ и като последица от това — понятието за „възлагащи органи“, член 1, параграф 9 от Директива 2004/18 цели да очертае приложното поле на посочената директива по достатъчно обширен начин, така че да се гарантира, че правилата, по-специално в областта на прозрачността и недопускането на дискриминация, които са задължителни при възлагането на обществени поръчки, се прилагат по отношение на съвкупността от държавни образувания, които не са част от публичната администрация, но въпреки това се контролират от държавата, по-специално чрез финансирането и чрез управлението им.

47 Контекстът, в който се вписва понятието „други публичноправни органи“, съдържащо се в член 13, параграф 1 от Директива 2006/112, обаче е съществено различен.

48 В действителност това понятие не цели определяне на приложното поле на ДДС, а напротив, действа като изключение от общото правило, на което се основава общата система на този данък, а именно правилото, че приложното поле на ДДС е определено много широко, като обхваща всички възмездни доставки на услуги, включително услугите, предоставени от публичноправни органи (вж. в този смисъл решение Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 76 и 77).

49 Като изключение от общото правило за облагане на всяка дейност от икономическо естество, член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 се тълкува ограничително (вж. по-специално решение Isle of Wight Council и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 60, както и определение Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, т. 19).

50 От това следва, че при липсата на данни в самия текст на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 следва да се вземе предвид структурата и целта на тази директива, както и мястото на посочената разпоредба в установената с посочената директива обща система по ДДС (вж. по аналогия решение Isle of Wight Council и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 25).

51 Както следва от постоянната практика на Съда, от анализа на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 в светлината на целите на посочената директива става ясно, че е необходимо кумулативното наличие на две условия за прилагането на правилото за третиране като данъчно незадължено лице по ДДС, а именно упражняване на дейност от публичноправен орган и в качеството му на орган, упражняващ властнически правомощия (вж. в този смисъл определение Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, т. 16 и цитираната съдебна практика, както и решение Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 79).

52 Освен това съгласно постоянната съдебна практика както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза, което трябва да се намери с оглед на контекста на тази разпоредба и преследваната от разглежданата правна уредба цел (вж. по-специално решение Fish Legal и Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, т. 42).

53 Следва обаче да се констатира, че член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 не съдържа никакво препращане към правото на държавите членки.

54 От това следва, че съдържащите се в посочената разпоредба понятия, сред които понятието „други публичноправни органи“, трябва да получат самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза.

55 Впрочем, както е припомнено в точка 49 от настоящото решение, тъй като член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 като изключение трябва да се тълкува ограничително, следва да се приеме, че съдържащото се в тази разпоредба изброяване е изчерпателно и понятието „други публичноправни органи“ представлява остатъчна категория от образувания, принадлежащи към публичната власт, които са различни от изрично посочените в тази разпоредба.

56 Що се отнася по-конкретно до първото от двете условия на член 13, параграф 1 от посочената директива, а именно условието относно качеството публичноправен орган, Съдът вече е постановил, че лице, което осъществява актове, които са част от прерогативите на публичната власт по независим начин и без да е част от организацията на публичната администрация, не може да се квалифицира като публичноправен орган по смисъла на посочената разпоредба (вж. в този смисъл по-специално определение Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, т. 18 и цитираната съдебна практика).

57 Съдът е уточнил също, че качеството „публичноправен орган“ не може да бъде резултат само от извършването на актове, които са част от прерогативите на публичната власт (вж. в този смисъл по-специално определение Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, т. 17 и цитираната съдебна практика).

58 Това не променя факта, че макар обстоятелството, че разглежданият орган разполага с правомощия за упражняване на публична власт съгласно националното право, да не е решаващо за посочената квалификация, доколкото е съществена характеристика, типична за всяка публична власт, то все пак е указание с определено значение, за да се установи дали този орган трябва да се квалифицира като публичноправен орган.

59 Член 10 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A обаче предвижда, че за изпълнението на възложените му задачи Saudaçor разполага със същите властнически правомощия като RAA, след което изброява примерно някои от тези правомощия, сред които е извършването на отчуждавания.

60 Освен това предвид практиката на Съда, припомнена в точка 56 от настоящото решение и с оглед на приложимото национално право, не изглежда изключено Saudaçor да трябва да се разглежда като включено в организацията на публичната администрация на RAA, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция.

61 В това отношение, както следва от представената пред Съда преписка, доколкото е учредено от държавата под формата на акционерно дружество вследствие операция по преобразуване чрез функционална децентрализация на съществуващ държавен орган, в някои отношения Saudaçor има сродства с частноправно юридическо лице и разполага с известна автономия по отношение на държавата в ежедневното си функциониране и управление.

62 Въпреки това и при условие че бъде установено от запитващата юрисдикция, някои характеристики на Saudaçor изглеждат в подкрепа на тезата за квалифицирането му като публичноправен орган по смисъла на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112.

63 Всъщност действителната автономия на Saudaçor изглежда ограничена от гледна точка на капитала му, който не е открит за участие на частни лица и се притежава на 100 % от RAA, който с изключение на предоставените на трети лица услуги в рамките на т.нар. „допълнителни“ дейности, за които е безспорно, че са от второстепенно значение, е и единственият му „клиент“. Тези елементи по естеството си указват, че RAA е в състояние да упражни решаващо влияние върху дейностите на Saudaçor.

64 Това се потвърждава и от факта, че съгласно клауза 3, буква а) от първия от програмните договори, сключени между Saudaçor и RAA, и клауза 3, параграф 1, буква а) от втория от тези договори въпросното дружество изпълнява мисията си съобразно насоките, определени от RAA, а по силата на клауза 3, буква h) от първия от посочените договори и клауза 3, буква g) от втория договор това дружество подлежи на контрол от RAA.

65 Впрочем член 4, параграф 1 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A гласи, че Saudaçor се регламентира от разпоредбите на този акт, приложения устав, уредения с Декрет-закон № 558/99 правен режим на сектора на държавните предприятия и от частното право. Изглежда, че при така определената рамка мястото на частното право е второстепенно по отношение на мястото, отредено на правилата, уреждащи правния режим на Saudaçor като публичноправно дружество.

66 Освен това, макар редът и условията за доставка на услуги в областта на планирането и управлението на регионалната здравна услуга да са предмет на програмни договори, по-специално що се отнася до дължимото за тези услуги възнаграждение, което може да наведе на извода, че Saudaçor действа на разглеждания пазар в конкуренция с другите частни оператори, остава фактът, че в рамките на RAA посочените услуги се осъществяват изключително от Saudaçor в съответствие с мисията, предвидена в член 2, параграф 1 от Законодателен декрет № 41/2003/A, и не се възлагат на частни оператори посредством, например, процедура за възлагане на обществени поръчки.

67 Впрочем, изглежда, съществува органическа връзка между Saudaçor и RAA, макар и само поради факта че това дружество е учредено със законодателен акт, приет от законодателя на този регион с цел доставка на последния на „услуги от общ икономически интерес в областта на здравеопазването“, както следва от член 2, параграф 1 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A.

68 В зависимост от проверката на тези елементи от запитващата юрисдикция, обаче не е изключено, че с оглед на цялостната преценка при отчитане на разпоредбите на националното право, приложими към Saudaçor, посочената юрисдикция може да достигне до извода, че това дружество може да се квалифицира като публичноправен орган по смисъла на член 13, параграф 1 от Директива 2006/112.

69 Въпреки това, както е припомнено в точка 51 от настоящото решение, за прилагането на предвиденото в посочената разпоредба правило за третиране като данъчно незадължено лице по ДДС е необходимо и второто условие, съдържащо се в тази разпоредба, да е изпълнено, а именно че от ДДС се освобождават единствено дейностите, осъществени от публичноправен орган, действащ в качеството си на орган, упражняващ властнически правомощия.

70 Съгласно постоянната практика на Съда такива дейности представляват дейности, извършвани от тези органи в рамките на специалния за тях правен режим, с изключение на дейностите, които те упражняват при същите правни условия като частните икономически оператори. Съдът е уточнил също, че в това отношение предметът или целта на дейността е без значение и че фактът, че упражняването на разглежданата в главното производство дейност включва използването на прерогативи на публична власт, позволява да се установи, че тази дейност е подчинена на публичноправен режим (вж. в този смисъл по-специално решение Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, т. 17, 19 и 22).

71 В този контекст Съдът е посочил, че предвиденото в член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 освобождаване се отнася главно до дейностите, извършени от публичноправните субекти в качеството им на органи на публична власт, които, бидейки изцяло от икономическо естество, са тясно свързани с използването на прерогативите на публичната власт (решение Isle of Wight Council и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 31).

72 Това второ условие обаче, което се съдържа в член 13, параграф 1, първа алинея от посочената директива, не би било изпълнено, ако, както посочва португалското правителство и при положение че това се установи от запитващата юрисдикция, правомощията на публична власт, с които разполага Saudaçor по силата на член 10 от Регионален законодателен декрет № 41/2003/A, не представляват инструмент, който може да бъде използван от дружеството за извършване на разглежданите в главното производство дейности, а именно дейностите по планиране и управление на регионалната здравна услуга, чието третиране като облагаема по ДДС се оспорва, тъй като те служат за извършване на други дейности.

73 Впрочем, дори да се допусне, че следва да се приеме, че Saudaçor е публичноправен орган, и се счете, че извършва разглежданата в главното производство дейност в качеството си на публичен орган, от член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 следва, че образуване като Saudaçor все пак не може да бъде освободено от ДДС, ако се установи, че третирането му като незадължено лице би довело до нарушения на конкуренцията с известна значителност.

74 В това отношение Съдът е уточнил, че значителното нарушаване на конкуренцията, до което би довело третирането като данъчно незадължени лица на публичноправните субекти в качеството им на органи на публична власт, трябва да се преценява по отношение на разглежданата дейност като такава, без тази преценка да се отнася до конкретен пазар, както и по отношение не само на ефективната конкуренция, но също и на потенциалната конкуренция, при положение че възможността за даден частен оператор да навлезе на съответния пазар, е реална, а не чисто хипотетична (решение Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 91).

75 С оглед на гореизложените съображения на първия, втория и четвъртия въпроси следва да се отговори, че член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на предвиденото в посочената разпоредба правило за третиране като данъчно незадължени по ДДС лица попада дейност като разглежданата в главното производство, изразяваща се в предоставяне на определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион, в хипотезата, при която тази дейност представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата, ако, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция, може да се приеме, че въпросното дружество трябва да се квалифицира като публичноправен орган и извършва посочената дейност в качеството си на публичноправен орган, при условие че запитващата юрисдикция установи, че освобождаването на тази дейност няма да доведе до нарушения на конкуренцията с известна значителност.

В този контекст понятието „публичноправни органи“ по смисъла на член 13, параграф 1 от посочената директива не трябва да се тълкува с оглед на понятието за публичноправен субект, установено в член 1, параграф 9 от Директива 2004/18.

По съдебните разноски

76 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че представлява икономическа дейност по смисъла на посочената разпоредба дейност, изразяваща се в предоставяне на определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион.**

2) **Член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на предвиденото в посочената разпоредба правило за третиране като данъчно незадължени по данъка върху добавената стойност лица попада дейност като разглежданата в главното производство, изразяваща се в предоставяне на определен регион на услуги по планиране и управление на регионалната система на здравеопазване съгласно програмни договори, сключени между това дружество и посочения регион, в хипотезата, при която тази дейност представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата, ако, като това следва да се провери от запитващата юрисдикция, може да се приеме, че въпросното дружество трябва да се квалифицира като публичноправен орган и извършва посочената дейност в качеството си на публичноправен орган, при условие че запитващата юрисдикция установи, че освобождаването на тази дейност няма да доведе до нарушения на конкуренцията с известна значителност.**

   В този контекст понятието „публичноправни органи“ по смисъла на член 13, параграф 1 от посочената директива не трябва да се тълкува с оглед на понятието за публичноправен субект, установено в член 1, параграф 9 от Директива 2004/18/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 31 март 2004 година относно координирането на процедурите за възлагане на обществени поръчки за строителство, услуги и доставки.

Подписи