Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 29ης Οκτωβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 13, παράγραφος 1 — Μη υπαγωγή στον φόρο — Έννοια του "οργανισμού δημοσίου δικαίου" — Ανώνυμη εταιρία στην οποία ανατέθηκε η παροχή υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Υπηρεσίας Υγείας της Αυτόνομης Περιφέρειας των Αζορών — Προσδιορισμός των όρων παροχής των υπηρεσιών αυτών, συμπεριλαμβανομένης της αμοιβής για αυτές, με προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εν λόγω εταιρίας και της Περιφέρειας αυτής»

Στην υπόθεση C-174/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Απριλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

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

κατά

Fazenda Pública,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο του τρίτου τμήματος, ασκούντα καθήκοντα προέδρου του τέταρτου τμήματος, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (εισηγήτρια) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Μαρτίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Saudaçor — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, εκπροσωπούμενη από τους G. Leite de Campos, M. Clemente και J. Batista Pereira, advogados,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Christie, επικουρούμενο από τον P. Mantle, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P. Guerra e Andrade και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Ιουνίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, περί συντονισμού των διαδικασιών σύναψης δημόσιων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών (ΕΕ L 134, σ. 114), και του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Saudaçor — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (στο εξής: Saudaçor) και της Fazenda Pública (Δημόσιο), με αντικείμενο το ζήτημα αν η εν λόγω εταιρία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) λόγω των δραστηριοτήτων της στον τομέα του σχεδιασμού και της διαχείρισης του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας της Αυτόνομης Περιφέρειας των Αζορών (στο εξής: RAA).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η οδηγία 2006/112 κατάργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ, μεταξύ άλλων την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Αντιμετώπιση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

4 Κατά την πρώτη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας ήταν αναγκαία προκειμένου να εκτίθενται όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις κατά τρόπο σαφή και ορθολογικό σε αναθεωρημένη δομή και διατύπωση, χωρίς, καταρχήν, να υπάρξουν μεταβολές επί της ουσίας.

5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

6 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

7 Το άρθρο 13 της ως άνω οδηγίας προβλέπει:

«1. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν δραστηριότητες δημόσιας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132 [...]».

8 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18:

«Ως “αναθέτουσες αρχές” νοούνται: το κράτος, οι αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου και οι ενώσεις μίας ή περισσότερων από αυτές τις αρχές ή ενός ή περισσότερων από αυτούς τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Ως “οργανισμός δημοσίου δικαίου”, νοείται κάθε οργανισμός:

α) ο οποίος έχει συσταθεί με συγκεκριμένο σκοπό την κάλυψη αναγκών γενικού συμφέροντος που δεν εμπίπτουν στον βιομηχανικό ή εμπορικό τομέα,

β) ο οποίος έχει νομική προσωπικότητα, και

γ) η δραστηριότητα του οποίου χρηματοδοτείται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος, τις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, ή η διαχείριση του οποίου υπόκειται σε έλεγχο ασκούμενο από τους οργανισμούς αυτούς, ή του οποίου περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού, του διευθυντικού ή του εποπτικού συμβουλίου του, διορίζεται από το κράτος, τις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή από άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Οι κατάλογοι, μη εξαντλητικοί, των οργανισμών και των κατηγοριών οργανισμών δημοσίου δικαίου που πληρούν τα κριτήρια τα οποία απαριθμούνται στο δεύτερο εδάφιο, στοιχεία α′, β′ και γ′, παρατίθενται στο παράρτημα ΙΙΙ. [...]»

Το πορτογαλικό δίκαιο

Η νομοθεσία στον τομέα του ΦΠΑ

9 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, του [Πορτογαλικού] Κώδικα περί ΦΠΑ (Código do IVA) ορίζει ότι το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ όταν συνάπτουν πράξεις στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, έστω και αν για τις πράξεις αυτές εισπράττουν τέλη ή οποιαδήποτε άλλη αντιπαροχή, καθόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

10 Το άρθρο 2, παράγραφος 3, του εν λόγω Κώδικα ορίζει ότι το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου υπόκεινται σε κάθε περίπτωση στον ΦΠΑ όταν ασκούν ορισμένες δραστηριότητες και για τις φορολογητέες πράξεις που απορρέουν από αυτές, εκτός εάν αποδεδειγμένα ασκούν τις εν λόγω δραστηριότητες σε αμελητέο βαθμό.

Το νομικό καθεστώς της Saudaçor

11 Η Saudaçor ιδρύθηκε με το περιφερειακό νομοθετικό διάταγμα 41/2003/A της RAA, της 17ης Οκτωβρίου 2003, περί μετατροπής του Ινστιτούτου χρηματοοικονομικής διαχειρίσεως της υγείας της Αυτόνομης Περιφέρειας των Αζορών σε ανώνυμη εταιρία με αποκλειστικά δημόσια κεφάλαια και με την επωνυμία SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA και περί τροποποιήσεως του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 28/99/A, της 31ης Ιουλίου (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 SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho) (*Diário da República* I, σειρά A, αριθ. 257, της 6ης Νοεμβρίου 2003, σ. 7430), το μετοχικό κεφάλαιο της οποίας ελέγχεται κατά 100 % από την εν λόγω Περιφέρεια.

12 Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, του εν λόγω περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος, αποστολή της Saudaçor είναι η παροχή υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος στον τομέα της υγείας. Αντικείμενο της αποστολής αυτής είναι ο σχεδιασμός και η διαχείριση του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας και των συστημάτων πληροφοριών, των υποδομών και των εγκαταστάσεων που αφορούν τη λειτουργία του, καθώς και η εκτέλεση έργων κατασκευής, συντηρήσεως, αποκαταστάσεως και ανακατασκευής των μονάδων και υπηρεσιών υγείας, ιδίως σε περιοχές πληττόμενες από φυσικές καταστροφές και σε ζώνες θεωρούμενες υψηλού κινδύνου.

13 Κατά το άρθρο 3 του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A:

«Στο πλαίσιο της αποστολής της προς παροχή υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος, τα καθήκοντα της Saudaçor είναι τα ακόλουθα:

a) να πραγματοποιεί με κεντρικό συντονισμό τον εφοδιασμό του Περιφερειακού Τομέα Υγείας·

b) να παρέχει προϊόντα και υπηρεσίες στις οντότητες μέλη του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας·

c) να παρέχει χρηματοδοτήσεις στις μονάδες υγείας, σύμφωνα με τους στόχους παροχής περιθάλψεως ως προς τους οποίους δεσμεύθηκε κάθε μονάδα, βάσει των συμβάσεων που υπέγραψαν·

d) να ορίζει κατευθυντήριους κανόνες και αρχές για τη χρηματοοικονομική διαχείριση των μονάδων υγείας και να παρακολουθεί την εφαρμογή της·

e) να αξιολογεί τη χρηματοοικονομική διαχείριση των μονάδων και των υπηρεσιών οι οποίες είναι εντεταγμένες στο Περιφερειακό Σύστημα Υγείας ή χρηματοδοτούνται από αυτό, και να καταρτίζει περιοδικές αναφορές επί της χρηματοδοτικής θέσεώς του και επί της διαχειρίσεως των ανθρώπινων και υλικών του πόρων·

f) να ενθαρρύνει την ανάπτυξη συστημάτων πληροφοριών για τις νοσηλευτικές μονάδες οι οποίες εξαρτώνται από το Περιφερειακό Σύστημα Υγείας·

g) να πραγματοποιεί έργα που αφορούν το Περιφερειακό Σύστημα Υγείας, η εκτέλεση των οποίων είναι ενδεδειγμένη για το δημόσιο συμφέρον·

h) να παρέχει υποστήριξη στις υπηρεσίες και τις εγκαταστάσεις του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας στους τομείς όπου τούτο θα καταστεί τυχόν αναγκαίο.»

14 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του εν λόγω περιφερειακού διατάγματος ορίζει ότι η Saudaçor διέπεται από την παρούσα πράξη, από το προσαρτημένο καταστατικό, από το νομικό καθεστώς των κρατικών επιχειρήσεων, όπως αυτό προβλέπεται με το νομοθετικό διάταγμα 558/99 (Decreto-Lei n.° 558/99), της 17ης Δεκεμβρίου 1999 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 292, της 17ης Δεκεμβρίου 1999, σ. 9012), και από το ιδιωτικό δίκαιο. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, του ίδιου περιφερειακού διατάγματος, η Saudaçor, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της, οφείλει να τηρεί τους κανόνες οργανώσεως και λειτουργίας της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας της RAA.

15 Το άρθρο 10 του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/Α προβλέπει ότι, προς εκπλήρωση των καθηκόντων της, η Saudaçor έχει τα ίδια προνόμια δημόσιας εξουσίας με τη RAA και απαριθμεί ακολούθως, ενδεικτικά, ορισμένα εξ αυτών, μεταξύ των οποίων το προνόμιο να προβαίνει σε απαλλοτριώσεις.

16 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 3, του νομοθετικού διατάγματος 558/99, όπως έχει τροποποιηθεί, οι δημόσιες επιχειρήσεις υπάγονται σε φόρο και φορολογούνται, άμεσα και έμμεσα, κατά το κοινό σύστημα. Πανομοιότυπη διάταξη περιλαμβάνει το άρθρο 9, παράγραφος 2, του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 7/2008/Α, σχετικά με το καθεστώς των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα της Αυτόνομης Περιφέρειας των Αζορών (Decreto Legislativo Regional n.° 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores), της 5ης Μαρτίου 2008 (*Diário da República* I, σειρά Α, αριθ. 58, της 24ης Μαρτίου 2008, σ. 1649), όσον αφορά τις περιφερειακές δημόσιες επιχειρήσεις.

17 Η Saudaçor ασκεί τις δραστηριότητές της στο πλαίσιο προγραμματικών συμβάσεων που συνήφθησαν, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, του καταστατικού της, με την Κυβέρνηση της RAA, με τις οποίες ορίζονται, ιδίως, οι υπηρεσίες που πρέπει να παρέχει στον τομέα του σχεδιασμού και της διαχειρίσεως του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας, καθώς και η αντιστάθμιση, αποκαλούμενη «χρηματοδοτική συνδρομή», την οποία θα καταβάλλει η εν λόγω Περιφέρεια σε αντάλλαγμα για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας της Saudaçor.

18 Έτσι, μια πρώτη προγραμματική σύμβαση συνάφθηκε στις 23 Ιουλίου 2004, καλύπτουσα την περίοδο 2004-2008, η οποία προέβλεπε συνολική αντιστάθμιση 15 905 000 ευρώ, από τα οποία το ποσό των 3 990 000 ευρώ αφορούσε το έτος 2007 και το ποσό των 4 050 000 ευρώ αφορούσε το έτος 2008. Η ρήτρα υπ' αριθ. 5 της εν λόγω συμβάσεως όριζε ότι το συνολικό αυτό ποσό μπορούσε να επανεξεταστεί με κοινή απόφαση των μελών της διοικήσεως επί των οικονομικών και επί της υγείας εάν, λόγω μεταβολής οφειλόμενης στις περιστάσεις, το εν λόγω ποσό ήταν προδήλως ανεπαρκές για την εκτέλεση της ως άνω συμβάσεως. Μια δεύτερη προγραμματική σύμβαση συνάφθηκε την 1η Ιανουαρίου 2009, καλύπτουσα την περίοδο 2009-2012, η οποία προέβλεπε ετήσια αντιστάθμιση 8 500 000 ευρώ, καθώς και ρήτρα επανεξετάσεως παρόμοια με την οριζόμενη στην προηγούμενη σύμβαση. Με κοινή απόφαση της 8ης Μαρτίου 2010 των μελών της διοικήσεως της RAA επί των οικονομικών και επί της υγείας, το ποσό αυτό μειώθηκε σε 6 599 147 ευρώ για το έτος 2009.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Στις 2 Μαρτίου 2011, το Δημόσιο κατάρτισε σχέδιο εκθέσεως ελέγχου με το οποίο προτάθηκαν διορθωτικές εγγραφές σχετικά με τον οφειλόμενο από τη Saudaçor ΦΠΑ για τα έτη 2007 έως 2010 συνολικού ύψους 4 750 586,24 ευρώ.

20 Στις 6 Απριλίου 2011 εκδόθηκε η εν λόγω έκθεση ελέγχου μετά από ακρόαση της Saudaçor.

21 Με την έκθεση αυτή, το Δημόσιο θεώρησε ιδίως ότι, λαμβανομένου υπόψη του νομικού της καθεστώτος, η Saudaçor ενέπιπτε στο κοινό καθεστώς του ΦΠΑ και δεν μπορούσε να επικαλεσθεί τον κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των οργανισμών δημοσίου δικαίου που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, του Κώδικα περί ΦΠΑ, διάταξη σκοπούσα στη μεταφορά του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί σ' αυτό του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

22 Κατά την εν λόγω διοικητική αρχή, οι παρεχόμενες από τη Saudaçor υπηρεσίες επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας στο πλαίσιο των προγραμματικών συμβάσεων αφορούν τομείς δραστηριότητας που εμπίπτουν στην ιδιωτική πρωτοβουλία, πράγμα που συνεπάγεται ότι η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ θα μπορούσε να προκαλέσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Τούτο θα συνέβαινε, για παράδειγμα, στην περίπτωση της διαχειρίσεως και της συντηρήσεως του πληροφορικού συστήματος Υγείας της Περιφέρειας. Πρόκειται στην πραγματικότητα για δραστηριότητα οικονομικής φύσεως, οπότε οι συνδρομές που ορίζονται στις προγραμματικές συμβάσεις και καταβάλλονται από τις αρχές της Περιφέρειας ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες υπόκεινται σε ΦΠΑ. Η Saudaçor έχει άλλωστε αποδεχθεί την υπαγωγή της στον φόρο αυτόν, καθόσον αξιώνει το συνολικό ποσό των 2 300 273,17 ευρώ για εκπτώσεις του ΦΠΑ επί των αγορών της αγαθών και υπηρεσιών.

23 Η Saudaçor άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Διοικητικό και Φορολογικό Δικαστήριο της Ponta Delgada) κατά των πράξεων εκκαθαρίσεως του ΦΠΑ και των τόκων υπερημερίας για τις χρήσεις των ετών 2007 έως 2010, δυνάμει των οποίων της ζητήθηκε το συνολικό ποσό των 5 157 249,72 ευρώ.

24 Με την απόφασή του, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή αυτή με το σκεπτικό, ιδίως, ότι για την ερμηνεία του κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των οργανισμών δημοσίου δικαίου, που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η έννοια του «οργανισμού δημοσίου δικαίου», όπως αυτή ορίζεται, στο πλαίσιο του δικαίου των δημοσίων συμβάσεων, στο άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18, εφόσον η δεύτερη αυτή έννοια ορίζεται ευρέως, ενώ η έννοια του «οργανισμού δημοσίου δικαίου», που ορίζεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς στο πλαίσιο της εφαρμογής του κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ, καθόσον αποτελεί εξαίρεση από τον γενικό κανόνα της φορολογήσεως όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων.

25 Κατά το ίδιο δικαστήριο, ο εν λόγω κανόνας της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ δεν καλύπτει οντότητα όπως η Saudaçor η οποία, μολονότι ιδρύθηκε από τη RAA, είναι ανώνυμη εταιρία, διακριτή από την Περιφέρεια, υποκείμενη στους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου και επιδιώκουσα την εκπλήρωση των καθηκόντων και των σκοπών της κατά τρόπο ανεξάρτητο.

26 Το Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada έκρινε επίσης ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η Saudaçor στο πλαίσιο των προγραμματικών συμβάσεων συνιστούν δραστηριότητα οικονομικής φύσεως εφόσον παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας. Οι συνδρομές που κατέβαλε η RAA αντιπροσωπεύουν το αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρείχε η Saudaçor και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ δημοσίων οντοτήτων.

27 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το κεντρικό ζήτημα που τίθεται στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι το κατά πόσον μια οντότητα όπως η Saudaçor μπορεί να επικαλεσθεί τον κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ οργανισμών δημοσίου δικαίου, που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, του Κώδικα περί ΦΠΑ, το περιεχόμενο του οποίου αντιστοιχεί στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και κατά πόσον τα σχετικά με τις επίδικες πράξεις ποσά εισπράξεως του ΦΠΑ αποτελούν χρηματοοικονομικές μεταφορές μεταξύ δημοσίων οντοτήτων.

28 Κατά το αιτούν δικαστήριο, μολονότι έχει σαφώς παγιωθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου ότι εξαιρούνται από την υπαγωγή στον ΦΠΑ μόνον οι δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου οι οποίοι ενεργούν ως δημόσιες αρχές, η νομολογία αυτή δεν επιτρέπει ωστόσο να καθοριστεί αν οντότητα όπως η Saudaçor, λαμβανομένου υπόψη του νομικού της καθεστώτος ως ανώνυμης εταιρίας που προέκυψε από τον μετασχηματισμό μιας κρατικής οντότητας, εμπίπτει στην εν λόγω έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου. Τίθεται ιδίως το ζήτημα αν το περιεχόμενο της εν λόγω έννοιας συμπίπτει με το περιεχόμενο της έννοιας του «οργανισμού δημοσίου δικαίου», όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18, στο πλαίσιο των ορισμών των διαφόρων κατηγοριών «αναθετουσών αρχών».

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί να ερμηνευθεί η έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, λαμβανομένης υπόψη της έννοιας του "οργανισμού δημοσίου δικαίου" [όπως αυτή ορίζεται] στο άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18;

2) Εμπίπτει στην έννοια του "οργανισμού δημοσίου δικαίου" ο οποίος ενεργεί ως δημόσια αρχή, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, οντότητα συσταθείσα ως ανώνυμη εταιρία, με αποκλειστικά δημόσια κεφάλαια και πλήρως ελεγχόμενη από τη [RAA], σκοπός της οποίας είναι η άσκηση συμβουλευτικών και διαχειριστικών δραστηριοτήτων στον τομέα του Περιφερειακού Συστήματος Υγείας, για την προαγωγή και τον εξορθολογισμό του, οι οποίες ασκούνται σε εκτέλεση προγραμματικών συμβάσεων συναπτόμενων με την εν λόγω Περιφέρεια, και στην οποία έχει ανατεθεί η δημόσια εξουσία για λογαριασμό της Αυτόνομης Περιφέρειας στον εν λόγω τομέα, η οποία Αυτόνομη Περιφέρεια είναι αρχικά αρμόδια για την παροχή της δημόσιας υπηρεσίας υγείας;

3) Μπορεί να θεωρηθεί, λαμβανομένων υπόψη των οριζομένων στην ως άνω οδηγία, ότι το αντάλλαγμα το οποίο λαμβάνει η εν λόγω εταιρία, συνιστάμενο στη διάθεση των απαραίτητων οικονομικών πόρων για την εκτέλεση των προγραμματικών συμβάσεων, συνιστά αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, ώστε η εταιρία να μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενη στον ΦΠΑ;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πληροί η εν λόγω εταιρία τις απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε να επικαλεστεί τον κανόνα της απαλλαγής από τον φόρο, ο οποίος περιέχεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του τρίτου ερωτήματος

30 Με το τρίτο ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, συνιστάμενη στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας βάσει προγραμματικών συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ της εν λόγω εταιρίας και της Περιφέρειας αυτής.

31 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όπως προκύπτει από την οικονομία και τον σκοπό της εν λόγω οδηγίας, καθώς και από τη θέση που κατέχει το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ που καθιερώνει η έκτη οδηγία, κάθε δραστηριότητα οικονομικής φύσεως υπόκειται, κατ' αρχήν, στον φόρο. Υπόκεινται στον ΦΠΑ, κατά κανόνα και σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου. Τα άρθρα 9 και 13 της οδηγίας αυτής ορίζουν έτσι ένα ευρύτατο πεδίο εφαρμογής για τον ΦΠΑ (απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψη 76 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας παροχής υπηρεσιών ως πράξεως εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής αυτής και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Λαμβανομένης υπόψη της φύσεως της αναλύσεως που απαιτείται και όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να χαρακτηρίσει τις επίμαχες στην κύρια δίκη δραστηριότητες βάσει των κριτηρίων που έχει διατυπώσει το Δικαστήριο (απόφαση Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψη 23, και διάταξη Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, σκέψη 18).

34 Εν προκειμένω, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει εάν από τα στοιχεία της δικογραφίας και ειδικότερα από τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της Saudaçor και της RAA προκύπτει ότι οι δραστηριότητες της εταιρίας αυτής αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο δικαστήριο αυτό, βάσει των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην απόφαση παραπομπής, τα στοιχεία ερμηνείας που θα του επιτρέψουν να εκδώσει την απόφασή του.

35 Συναφώς, από την ως άνω απόφαση προκύπτει, κατά τα οριζόμενα στις εν λόγω συμβάσεις, ότι η RAA είχε την υποχρέωση να καταβάλει στη Saudaçor, «ως αντάλλαγμα» για τις υπηρεσίες επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας τις οποίες όφειλε να παράσχει η Saudaçor, αντιστάθμιση, αποκαλούμενη «χρηματοδοτική συνδρομή», το ποσό της οποίας οριζόταν στις εν λόγω συμβάσεις.

36 Λαμβανομένης υπόψη της μόνιμης και διαρκούς φύσεως των παροχών της Saudaçor επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως, το γεγονός ότι η εν λόγω αντιστάθμιση δεν προσδιορίζεται σε συνάρτηση με εξατομικευμένες παροχές αλλά κατ' αποκοπήν και σε ετήσια βάση, αποσκοπώντας στην κάλυψη των εξόδων λειτουργίας της εταιρίας αυτής, δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση

που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και του καταβαλλόμενου ανταλλάγματος, το ύψος του οποίου καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 36 και 37).

37 Η ύπαρξη αυτής της άμεσης σχέσεως δεν φαίνεται να μπορεί να αμφισβητηθεί λόγω του ότι οι προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της Saudaçor και της RAA περιλαμβάνουν ορισμένες ρήτρες που προβλέπουν ότι το ποσό της αντιστάθμισης που οφείλεται στη Saudaçor μπορεί να προσαρμοστεί όταν, λόγω μεταβολής των συνθηκών, το σχετικό ποσό είναι προδήλως ανεπαρκές για την εκπλήρωση των συμβάσεων αυτών.

38 Συγκεκριμένα, στον βαθμό που οι ρήτρες αυτές αποσκοπούν στο να προσδιορίσουν εκ των προτέρων το ύψος της εν λόγω αντισταθμίσεως βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων που διασφαλίζουν ότι το ύψος αυτό επαρκεί για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας της Saudaçor, μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι ρήτρες αυτές αποσκοπούν στην προσαρμογή του κατ' αποκοπήν ανταλλάγματος στις υπηρεσίες που παρέχει η εν λόγω εταιρία κατά τρόπο διαρκή και μόνιμο. Περαιτέρω, μολονότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, για το 2009, η RAA μείωσε την αρχικώς προβλεπόμενη ετήσια αντιστάθμιση, η Πορτογαλική Κυβέρνηση εξήγησε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να αντικρουστεί από τη Saudaçor, ότι η μείωση αυτή απέβλεπε αποκλειστικά στη διόρθωση ενός πρόδηλου σφάλματος κατά τον υπολογισμό.

39 Η άμεση σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και του λαμβανόμενου ανταλλάγματος δεν μπορεί επίσης να αμφισβητηθεί λόγω του ότι, όπως υποστηρίζει η Saudaçor, αντικείμενο της δραστηριότητάς της αποτελεί η εκπλήρωση συνταγματικής υποχρεώσεως την οποία υπέχει αποκλειστικά και ευθέως το Δημόσιο δυνάμει του Συντάγματος της Πορτογαλίας, δηλαδή η υποχρέωση εφαρμογής ενός εν δυνάμει δωρεάν και καθολικού συστήματος υγείας το οποίο χρηματοδοτείται κατ' ουσίαν από δημόσιους πόρους.

40 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται αυτός που ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, αδιαφόρως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

41 Εξάλλου, μολονότι ο σκοπός της εφαρμογής ενός εν δυνάμει δωρεάν και καθολικού συστήματος υγείας το οποίο χρηματοδοτείται κατ' ουσίαν από δημόσιους πόρους ελήφθη υπόψη στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, στον βαθμό που, δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ορισμένες υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης παρεχόμενες, ιδίως, από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα σχεδιασμού και διαχειρίσεως του τομέα Υγείας της Περιφέρειας δεν εμπίπτει σε καμία από τις απαλλαγές αυτές.

42 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας σύμφωνα με προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρίας αυτής και της εν λόγω Περιφέρειας, αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως.

Επί του πρώτου, δεύτερου και τέταρτου ερωτήματος

43 Με το πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν στη συνέχεια από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, συνιστάμενη στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας σύμφωνα με τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρίας

αυτής και της εν λόγω Περιφέρειας, εμπίπτει στον κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ, που προβλέπεται στην ως άνω διάταξη, στην περίπτωση που η εν λόγω δραστηριότητα συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

44 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν, όπως υποστηρίζει η Saudaçor, η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου», όπως ορίζεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί με γνώμονα τον ορισμό της έννοιας του «οργανισμού δημοσίου δικαίου» που δίδεται στο άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18.

45 Μια τέτοια ερμηνεία του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

46 Συγκεκριμένα, δίδοντας ευρύ ορισμό στην έννοια του «οργανισμού δημοσίου δικαίου» και, κατά συνέπεια, και στην έννοια των «αναθετουσών αρχών», το άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18 αποσκοπεί στην οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας αυτής κατά τρόπο αρκούντως ευρύ ώστε να διασφαλιστεί ότι οι κανόνες σε θέματα, ιδίως, διαφάνειας και απαγορεύσεως των διακρίσεων που επιβάλλονται στο πλαίσιο της συνάψεως των δημοσίων συμβάσεων εφαρμόζονται στο σύνολο των κρατικών οντοτήτων που δεν ανήκουν μεν στη δημόσια διοίκηση, αλλά ελέγχονται από το κράτος μέσω, ιδίως, της χρηματοδοτήσεως ή της διαχειρίσεώς τους.

47 Το πλαίσιο όμως στο οποίο εντάσσεται η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου» που διαλαμβάνεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 είναι κατά βάση διαφορετικό.

48 Συγκεκριμένα, η έννοια αυτή δεν αποσκοπεί στον ορισμό του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, αλλά θεσπίζει, αντιθέτως, εξαίρεση από τον γενικό κανόνα επί του οποίου στηρίζεται το κοινό σύστημα του φόρου αυτού, δηλαδή τον κανόνα κατά τον οποίο το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω φόρου ορίζεται κατά τρόπο ευρύτατο καλύπτοντας όλες τις παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που παρέχονται από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψεις 76 και 77).

49 Ως παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα της υπαγωγής στον ΦΠΑ κάθε δραστηριότητας οικονομικής φύσεως, το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 60, καθώς και διάταξη Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, σκέψη 19).

50 Επομένως, ελλείψει ενδείξεων στο γράμμα του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομία και ο σκοπός της οδηγίας αυτής, καθώς και η θέση που κατέχει η εν λόγω διάταξη στο κοινό σύστημα ΦΠΑ που καθιερώνει η ως άνω οδηγία (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 25).

51 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, από την ανάλυση του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 υπό το πρίσμα των σκοπών της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι, για να τύχει εφαρμογής ο κανόνας της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: άσκηση δραστηριοτήτων από οργανισμό δημοσίου δικαίου και πραγματοποίηση των πράξεων αυτών υπό την ιδιότητά του ως δημοσίας αρχής (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, διάταξηMihal, C-456/07, EU:C:2008:293, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψη 79).

52 Περαιτέρω, κατά πάγια επίσης νομολογία του Δικαστηρίου, από τις απαιτήσεις τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας συνάγεται ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχουν ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου τους πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, με βάση το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται και τον σκοπό της επίμαχης ρυθμίσεως (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Fish Legal και Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, σκέψη 42).

53 Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 δεν περιλαμβάνει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών.

54 Κατά συνέπεια, οι έννοιες που περιλαμβάνονται στη διάταξη αυτή, μεταξύ των οποίων και η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου», πρέπει να ερμηνεύονται, σε ολόκληρη την Ένωση, αυτοτελώς και ομοιόμορφα.

55 Εξάλλου, εφόσον, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 49 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει, ως παρεκκλίνουσα διάταξη, να ερμηνεύεται συσταλτικώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η απαρίθμηση που περιλαμβάνεται στην διάταξη αυτή είναι εξαντλητική, δεδομένου ότι η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου» συνιστά μία εναπομένουσα κατηγορία οργανισμών συνδεόμενων με τη δημόσια εξουσία εκτός από εκείνους που αναφέρονται ειδικώς στην εν λόγω διάταξη.

56 Όσον αφορά ειδικώς την πρώτη από τις δύο προϋποθέσεις του άρθρου 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, δηλαδή την προϋπόθεση σχετικά με την ιδιότητα του δημόσιου οργανισμού, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόσωπο που διενεργεί πράξεις, οι οποίες εμπίπτουν στα προνόμια δημόσιας εξουσίας, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μην έχοντας ενταχθεί στην οργάνωση της δημόσιας διοικήσεως, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, διάταξηMihal, C-456/07, EU:C:2008:293, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι ο χαρακτηρισμός ενός οργανισμού ως «δημοσίου δικαίου» δεν μπορεί να συνάγεται μόνον από το γεγονός ότι η επίμαχη δραστηριότητα συνίσταται στη διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στα προνόμια δημόσιας εξουσίας (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, διάταξη Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

58 Μολονότι δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για τον χαρακτηρισμό του εξεταζόμενου οργανισμού το γεγονός ότι διαθέτει, δυνάμει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, προνόμια δημόσιας εξουσίας, εντούτοις τούτο συνιστά, στον βαθμό που αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό που προσιδιάζει στις δημόσιες αρχές, σημαντική ένδειξη για να στοιχειοθετηθεί ότι ο οργανισμός αυτός πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου.

59 Πάντως, το άρθρο 10 του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A προβλέπει ότι η Saudaçor διαθέτει, για την εκτέλεση των καθηκόντων της, τα ίδια προνόμια δημόσιας εξουσίας που διαθέτει και η RAA και απαριθμεί στη συνέχεια, ενδεικτικά, ορισμένα από τα προνόμια αυτά, μεταξύ των οποίων και το προνόμιο να προβαίνει σε απαλλοτριώσεις.

60 Περαιτέρω, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου που υπενθυμίζεται στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως και λαμβανομένου υπόψη του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, δεν μπορεί να αποκλειστεί, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, το ενδεχόμενο να θεωρηθεί ότι η Saudaçor εντάσσεται στην οργάνωση της δημόσιας διοίκησης της RAA.

61 Συναφώς, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, η Saudaçor, στον βαθμό που συστήθηκε από το Δημόσιο υπό τη μορφή ανώνυμης εταιρίας κατόπιν μετατροπής της μέσω λειτουργικής αποκεντρώσεως ενός υπάρχοντος κρατικού οργανισμού, ομοιάζει από ορισμένες πλευρές με νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και διαθέτει ορισμένη αυτοτέλεια έναντι του κράτους στη λειτουργία και στην καθημερινή διαχείρισή της.

62 Ωστόσο, και πάντοτε υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, ορισμένα χαρακτηριστικά της Saudaçor ενδέχεται να συνηγορούν υπέρ του χαρακτηρισμού της ως οργανισμού δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

63 Συγκεκριμένα, η πραγματική αυτοτέλεια της Saudaçor είναι περιορισμένη λόγω του ότι το κεφάλαιό της, από το οποίο αποκλείονται οι συμμετοχές των ιδιωτών, ελέγχεται κατά 100 % από τη RAA, η οποία, εξαιρέσει των παροχών προς τρίτους στο πλαίσιο των λεγόμενων «συμπληρωματικών» δραστηριοτήτων, για τις οποίες δεν αμφισβητείται ότι είναι δευτερεύουσας σημασίας, είναι ο μόνος «πελάτης» της. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι η RAA είναι σε θέση να επηρεάζει καθοριστικά τις δραστηριότητες της Saudaçor.

64 Τούτο επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι, σύμφωνα με τη ρήτρα 3, στοιχείο a, της πρώτης από τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήψε η Saudaçor και η RAA, και σύμφωνα με τη ρήτρα 3, παράγραφος 1, στοιχείο a, της δεύτερης από τις εν λόγω συμβάσεις, η εταιρία αυτή εκπληρώνει την αποστολή της σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που καθόρισε η RAA, και ότι, δυνάμει της ρήτρας 3, στοιχείο h, της πρώτης από τις συμβάσεις αυτές και της ρήτρας 3, παράγραφος 1, στοιχείο g, της δεύτερης, η εν λόγω εταιρία υπόκειται στον έλεγχο της RAA.

65 Εξάλλου, το άρθρο 4, παράγραφος 1, του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A ορίζει ότι η Saudaçor διέπεται από την πράξη αυτή, από το προσαρτημένο καταστατικό, από το νομικό καθεστώς του τομέα των κρατικών επιχειρήσεων, όπως θεσπίσθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 558/99 και από το ιδιωτικό δίκαιο. Φαίνεται ότι στο πλαίσιο που καθορίζεται με τον τρόπο αυτόν, η θέση του ιδιωτικού δικαίου είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τη θέση των κανόνων που καθορίζουν το νομικό καθεστώς της Saudaçor ως δημόσιας επιχειρήσεως.

66 Εξάλλου, μολονότι οι λεπτομέρειες της παροχής υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας πρέπει να προβλέπονται στις προγραμματικές συμβάσεις, ιδίως όσον αφορά την οφειλόμενη για τις υπηρεσίες αυτές αντιστάθμιση, πράγμα που θα μπορούσε να σημαίνει ότι η Saudaçor δραστηριοποιείται στην οικεία αγορά ευρισκόμενη σε σχέση ανταγωνισμού με άλλους ιδιώτες επιχειρηματίες, εντούτοις, στη RAA, οι εν λόγω υπηρεσίες εκτελούνται αποκλειστικά από τη Saudaçor σύμφωνα με την αποστολή της που προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A και δεν ανατίθενται σε ιδιώτες επιχειρηματίες μέσω διαδικασίας διαγωνισμού.

67 Εξάλλου, φαίνεται να υπάρχει μεταξύ της Saudaçor και της RAA ένας οργανικός δεσμός, έστω και λόγω του ότι η εταιρία αυτή συστήθηκε με νομοθετική πράξη εκδοθείσα από τον νομοθέτη της εν λόγω Περιφέρειας με σκοπό την παροχή στην Περιφέρεια αυτήν «υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος στον τομέα της υγείας», όπως προκύπτει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A.

68 Υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως των στοιχείων αυτών από το αιτούν δικαστήριο, δεν μπορεί επομένως να αποκλειστεί, βάσει μιας συνολικής εκτιμήσεως που λαμβάνει υπόψη τις διατάξεις του εθνικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στη Saudaçor, να καταλήξει το εν λόγω δικαστήριο στο συμπέρασμα ότι η Saudaçor μπορεί να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

69 Ωστόσο, όπως υπομνήσθηκε με τη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, για να εφαρμοστεί ο κανόνας της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη, πρέπει να πληρούται και μία δεύτερη προϋπόθεση που θέτει η διάταξη αυτή, δηλαδή η προϋπόθεση ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον οι δραστηριότητες που πραγματοποιεί ο οργανισμός δημοσίου δικαίου ως δημόσια εξουσία.

70 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως τέτοιες δραστηριότητες νοούνται εκείνες οι δραστηριότητες των εν λόγω οργανισμών που ασκούνται στο πλαίσιο του ιδιαιτέρου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς, αποκλειομένων των δραστηριοτήτων που ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τους ιδιώτες επιχειρηματίες. Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι το αντικείμενο ή ο σκοπός της δραστηριότητας είναι συναφώς αδιάφορος και ότι το γεγονός ότι η άσκηση της επίμαχης στην κύρια δίκη δραστηριότητας ενέχει τη χρήση

προνομίων δημόσιας εξουσίας αποδεικνύει ότι η δραστηριότητα αυτή υπόκειται σε καθεστώς δημοσίου δικαίου (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, απόφαση Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, σκέψεις 17, 19 και 22).

71 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 καλύπτει κυρίως τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ως δημόσια εξουσία, οι οποίες είναι μεν οικονομικής φύσεως, συνδέονται όμως στενά με τη χρήση προνομίων δημόσιας εξουσίας (απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 31).

72 Όμως, η δεύτερη αυτή προϋπόθεση που τίθεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας δεν πληρούται εάν, όπως υποστήριξε η Πορτογαλική Κυβέρνηση και υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, τα προνόμια δημόσιας εξουσίας που διαθέτει η Saudaçor δυνάμει του άρθρου 10 του περιφερειακού νομοθετικού διατάγματος 41/2003/A δεν συνιστούν μέσο που μπορεί να χρησιμοποιήσει η εν λόγω εταιρία για να ασκήσει τις επίμαχες στην κύρια δίκη δραστηριότητες, δηλαδή τις δραστηριότητες σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας για τις οποίες αμφισβητείται η υπαγωγή τους στον ΦΠΑ, εφόσον αυτές χρησιμεύουν για την άσκηση άλλων δραστηριοτήτων.

73 Εξάλλου, ακόμη και αν υποτεθεί ότι συνάγεται το συμπέρασμα ότι η Saudaçor είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου και γίνει δεκτό ότι ασκεί την επίμαχη στην κύρια δίκη οικονομική δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, από το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι οντότητα όπως η Saudaçor δεν απαλλάσσεται επίσης από τον ΦΠΑ εάν διαπιστωθεί ότι η μη υπαγωγή της θα οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

74 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στις οποίες οδηγεί η μη υπαγωγή των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ενεργούν ως δημόσια εξουσία πρέπει να εκτιμώνται σε σχέση με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και όχι σε σχέση με συγκεκριμένη τοπική αγορά, και λαμβανομένου υπόψη όχι μόνον του πραγματικού ανταγωνισμού αλλά και του δυνητικού, εφόσον η δυνατότητα του επιχειρηματία να εισέλθει στη σχετική αγορά είναι πραγματική και όχι καθαρώς υποθετική (απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-79/09, EU:C:2010:171, σκέψη 91).

75 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας σύμφωνα με τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρίας αυτής και της εν λόγω Περιφέρειας, υπόκειται στον κανόνα της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ, που προβλέπεται στην ως άνω διάταξη, στην περίπτωση που η δραστηριότητα αυτή συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, εάν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μπορεί να θεωρηθεί ότι η εταιρία αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου και ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η απαλλαγή της ίδιας δραστηριότητας δεν μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Στο πλαίσιο αυτό, η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου», όπως ορίζεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του ορισμού που δίδεται στον «οργανισμό δημοσίου δικαίου» από το άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18.

Επί των δικαστικών εξόδων

76 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας σύμφωνα με προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρίας αυτής και της εν λόγω Περιφέρειας, αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως.

2) Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή από εταιρία προς την Περιφέρεια υπηρεσιών επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχειρίσεως της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας σύμφωνα με τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρίας αυτής και της εν λόγω Περιφέρειας, υπόκειται στον κανόνα της μη υπαγωγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην ως άνω διάταξη, στην περίπτωση που η δραστηριότητα αυτή συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, εάν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μπορεί να θεωρηθεί ότι η εταιρία αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου και ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι η απαλλαγή της ίδιας δραστηριότητας δεν μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Στο πλαίσιο αυτό, η έννοια των «λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου», όπως ορίζεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του ορισμού που δίδεται στον «οργανισμό δημοσίου δικαίου» από το άρθρο 1, παράγραφος 9, της οδηγίας 2004/18/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, περί συντονισμού των διαδικασιών σύναψης δημόσιων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών.

(υπογραφές)